

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

O TRATAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DOS BENS DIGITAIS EM JOGOS
MASSIVELY MULTIPLAYER ONLINE ROLE-PLAYING GAMES (MMORPG):
HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM
WORLD OF WARCRAFT

GABRIELA BORGES DAVID

RIO DE JANEIRO
2019 / 2º Semestre

GABRIELA BORGES DAVID

**O TRATAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DOS BENS DIGITAIS EM JOGOS
MASSIVELY MULTIPLAYER ONLINE ROLE-PLAYING GAMES (MMORPG):
HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO EM
*WORLD OF WARCRAFT***

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi.**

RIO DE JANEIRO

2019 / 2º Semestre

GABRIELA BORGES DAVID

CIP - Catalogação na Publicação

B245t Borges David, Gabriela
 O Tratamento jurídico-tributário dos bens
 digitais em jogos Massively Multiplayer Online
 Roleplaying Games (MMORPG): hipóteses de incidência
 de ICMS e ISS no comércio eletrônico em World of
 Warcraft / Gabriela Borges David. -- Rio de
 Janeiro, 2019.
 67 f.

 Orientador: Bruno Maurício Macedo Curi.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

 1. ICMS. 2. ISS. 3. Comércio eletrônico. 4.
 MMORPG. 5. World of Warcraft. I. Macedo Curi, Bruno
 Maurício, orient. II. Título.

**O TRATAMENTO JURÍCO-TRIBUTÁRIO DOS BENS DIGITAIS EM JOGOS
MASSIVELY MULTIPLAYER ONLINE ROLE-PLAYING GAME (MMORPG):
HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE ICMS E ISS EM TROCAS IN-GAME**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito de graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Ms. Bruno Maurício Macedo Curi**.

Data de aprovação: ____/____/____.

Banca Examinadora:

Prof. Ms. Bruno Maurício Macedo Curi.

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2019 / 2º Semestre

À minha avó, que, se pudesse, “teria sido uma juíza”. Foram sua dedicação e amor absolutos que me permitem, hoje, celebrar a alegria de me tornar bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro.

RESUMO

A distinção das situações fáticas alcançadas pela incidência do ICMS ou do ISS não é, no escopo da interpretação da legislação tributária brasileira, uma tarefa simples. Sem dúvidas, legislação e doutrina foram capazes de delimitar classicamente os núcleos das hipóteses de incidência desses impostos: a mercadoria, como objeto de uma obrigação de dar, e o serviço, traduzido como trabalho humano, objeto de uma obrigação de fazer. No entanto, essa lógica foi desafiada pelo surgimento da economia digital e a possibilidade de transferência virtual de bens incorpóreos. Ainda que vasta a discussão acadêmica acerca da tributação das mercadorias e serviços digitais, a literatura jurídica engatinha na análise das trocas realizadas em mundos virtuais, ambientes dos jogos *Massively multiplayer online roleplaying games* (“MMORPG”), como é o caso do objeto deste estudo, o jogo *World of Warcraft*, nos quais o limite entre realidade e ficção se mostra cada vez mais poroso. Surge, então, a necessidade de delimitação do que seriam os bens digitais conforme a doutrina clássica (como mercadorias ou serviços) para, então, analisá-los do ponto de vista das novas tecnologias, possibilitando, assim, a discussão acerca da tributação, pelo ICMS ou ISS, das novas expressões econômicas que nascem a partir desses jogos virtuais.

Palavras-chave: ICMS, ISS, Comércio Eletrônico, MMORPG, World of Warcraft.

ABSTRACT

The distinction between the situations reached by the ICMS or ISS is not, in the scope of the interpretation of the Brazilian tax legislation, a simple task. Undoubtedly, legislation and doctrine were able to classically delimit the core of the incidence of these taxes: the goods, as the object of a *giving* obligation, and the service, seen as human labor, object of a *doing* obligation. However, this logic was challenged by the outbreak of the digital economy and the virtual transferability of intangible goods. Although the academic discussion about the taxation of digital goods and services is vast, the legal literature crawls in the analysis of the exchanges carried out in virtual worlds, environments of the Massively Multiplayer Online Roleplaying Games ("MMORPG"), such as the case in study, the game World of Warcraft, in which the limit between reality and fiction is increasingly porous. Arises, then, the need to delimit what digital goods could be according to the classical doctrine (as goods or services) in order to analyze them from the point of view of the new technologies, thus enabling the discussion about the taxation, by the ICMS or ISS, of the new economic expressions that are born in these virtual games.

Key words: ICMS, ISS, E-commerce, MMORPG, World of Warcraft.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1.CONCEITO DE MERCADORIA PARA CONFIGURAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS	10
1.1. Conceito clássico de mercadoria	10
1.2.Conceito de mercadoria digital: Software as a Product (SaaP)	15
2. CONCEITO DE SERVIÇO PARA CONFIGURAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS.....	20
2.1. Conceito clássico de serviço.....	20
2.2 Conceito de serviço digital: Software as a Service (SaaS).....	24
3. O COMÉRCIO ELETRÔNICO DOS MMORPGS: ESTUDOS DE CASO EM <i>WORLD OF WARCRAFT</i>	28
3.1. Definição de comércio eletrônico.....	28
3.2. Sistemática dos MMORPGs.....	34
3.3. Relações comerciais em World of Warcraft.....	38
3.4. Tratamento jurídico-tributário das trocas comerciais em World of Warcraft	44
3.4.1. Hipótese 1: MMORPG, jogador e acesso às novas áreas de jogo.....	48
3.4.2. Hipótese 2: MMORPG, jogador e pacotes de benefícios.....	53
3.4.3. Hipótese 3: jogador, jogador e item de jogo.....	54
CONCLUSÃO.....	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58

INTRODUÇÃO

Embora tenha sido eficaz para distinção das hipóteses de incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) e do Imposto Sobre Serviço (“ISS”), a experiência jurídica mundial foi desafiada pelo surgimento das novas tecnologias. A necessidade de inovação doutrinária para definição do fato gerador desses tributos surgiu com a chegada de bens que, despidos de materialidade, foram recentemente denominados como *bens digitais*.

Em desatenta análise, é possível confundir as hipóteses fáticas que ensejam a tributação do ICMS e do ISS. A clássica distinção legislativa, por exemplo, delimita que os fatos geradores do ISS são todos aqueles necessariamente elencados em lei complementar, excetuados os serviços que já são tributados pelo ICMS, como transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações. As delimitações clássicas das hipóteses de incidência desses impostos, no entanto, não solucionam a controvérsia da tributação dos bens digitais transacionados nas plataformas *Massively Multiplayer Online Roleplaying Games* (“MMORPG”), em especial as que ocorrem no universo do jogo *World of Warcraft*.

A relevância de tal tema se dá, primeiramente, pela crescente expansão do mercado de jogos virtuais no Brasil que já inspira, em esfera legislativa, o interesse sobre a tributação sobre esse tipo de operação no país.¹

Dada a notória capacidade contributiva nas trocas comerciais eletrônicas que ocorrem dentro e fora destes universos virtuais, e, ainda, considerando o impacto trazido pelo fenômeno da virtualização da propriedade, surge a necessidade de maior aprofundamento no estudo sobre a natureza jurídica desses bens digitais para que seja possível discutir a viabilidade de sua tributação.

¹ É o caso da recente PEC nº 51 de 2017, que dispõe sobre a instituição de imunidade tributária sobre os consoles e jogos para videogames produzidos no Brasil e da Emenda Substitutiva Global nº 7 de 2018 à PEC nº 293-A de 2004, que propõe a criação do Imposto sobre Bens e Serviços. É que o novo tributo incidiria, entre outros, sobre bens tangíveis e intangíveis, independentemente de sua nomeação (o que abraçaria os bens digitais), sob o argumento de que todas as utilidades destinadas ao consumo deveriam ser tributadas.

Um meio eficaz para distinção dos fatos geradores de ICMS e ISS, no contexto da recente evolução do comércio eletrônico, mostra-se ser a delimitação dos conceitos jurídicos clássicos de *mercadoria* e de *serviço* e o posterior contraste destes institutos com as suas novas formas de manifestação, nascidas do próprio avanço da tecnologia: o *Software as a Product* (“SaaP”) e o *Software as a Service* (“SaaS”), compondo esta a primeira parte do presente estudo.

Ato contínuo, será definido o conceito de comércio eletrônico, de modo a possibilitar a delimitação do universo em que essas trocas comerciais são aperfeiçoadas. A partir de tal análise, será possível definir o que são os MMORPGs e como a estruturação do ambiente de jogo influencia no tratamento jurídico-tributário das transações eletrônicas que ocorrem entre mundo real e virtual.

Por fim, será detidamente analisada a forma como se operam as transações comerciais no jogo *World of Warcraft*, o histórico que permeia a viabilidade econômica dessas trocas para fins de incidência tributária e, ainda, as hipóteses mais comuns de comércio eletrônico que ocorrem no jogo. Dessa forma, pretende-se verificar a ocorrência da hipótese de incidência do ICMS ou ISS nessas situações, tomando como base as definições anteriormente aduzidas acerca dos *softwares* como produto e dos *softwares* como serviço.

A metodologia adotada nesta monografia será a análise de doutrinas, artigos acadêmicos, palestras e demais publicações disponíveis *online* sobre o tema, publicados tanto por juristas brasileiros quanto estrangeiros, em confronto com a doutrina tributária clássica.

Ainda que tenha sido possível colacionar jurisprudência sobre parte da matéria abordada neste estudo, não temos como objetivo a análise de seu atual entendimento pelas cortes brasileiras, dado o limitado acervo jurisprudencial acerca do assunto em discussão que, por sua própria natureza, é extremamente atual.

1. CONCEITO DE MERCADORIA PARA CONFIGURAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

1.1. Conceito clássico de mercadoria

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) está previsto no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal, que incube aos Estados e ao Distrito Federal “instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”². Segundo Carrazza (2009), os Estados e o Distrito Federal podem instituí-lo, ou sobre ele dispor, mediante lei ordinária. Além disso, alerta o autor:

“A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipóteses de incidência e bases de cálculo diferentes. Há, pois, pelo menos cinco núcleos distintos de incidência do ICMS” (CARRAZZA, 2009, p. 37).

No que diz respeito ao presente estudo, analisaremos o imposto incidente sobre as operações mercantis, especificamente aquelas relativas à circulação de mercadorias. Cumpre ressaltar que tal circulação de mercadorias tem caráter exclusivamente jurídico – e não meramente físico ou econômico –, de modo que pressupõe a transferência, de uma pessoa para a outra, da propriedade de uma mercadoria. Sem esta mudança de titularidade, não há que se falar em configuração da hipótese de incidência do ICMS. Segundo José Eduardo Soares Melo, “uma coisa é a operação de que resulta a circulação de mercadoria. Outra bem diferente é a circulação dela resultante” (MELO, 2000, p. 16).

Isto porque, ainda segundo o autor, o texto constitucional compreende unicamente a circulação jurídica (ou seja, a troca de titularidade) das “mercadorias”, cujo conceito surgiu do direito mercantil como espécie do gênero “produtos”, no sentido de bem econômico que

² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 21.11.2019.

alguém, com o propósito deliberado de lucro, produz para vender ou compra para revender (MELO, 2000).

No Brasil, o primeiro conceito de mercadoria tinha caráter legal e era vinculado à finalidade de compra para a venda, como se infere do artigo 191 do já revogado Código Comercial de 1850, apontado por parte da doutrina como referencial para o significado do termo mercadoria, a partir da caracterização do contrato de compra e venda, do qual as mercadorias seriam objeto. Segundo o referido dispositivo legal:

“Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127).

É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.”³

Cezaroti (2005) definiu o termo mercadoria de forma semelhante, que, segundo o autor, teve origem no verbete latino *mercatura*: aquilo que se compra para pôr à venda a outrem. Dessa forma, o conceito de mercadoria estaria inicialmente relacionado à ideia de bens materiais revendidos pelos comerciantes para os consumidores em geral, que se encontravam à disposição no mercado, entendido esse último termo como local onde os consumidores podem adquirir os gêneros de que necessitam (no início, as feiras comerciais e, com o passar do tempo, os próprios supermercados).

Não obstante, a doutrina, de longa data, questiona a incidência do ICMS sobre bens que não possuem natureza jurídica de mercadoria, justificando que não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como tal. Essa qualificação dependeria de dois fatores, quais sejam: a natureza do promotor da operação que a tem por objeto e a destinação comercial que a ela dá o seu titular (MELO, 2000).

³ BRASIL. Código Comercial. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Parte revogada pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/10556-1850.htm. Acesso em 23.11.2019.

Nesse sentido, importa rapidamente considerar a situação jurídica do maquinário utilizado na produção de mercadorias (que, aqui, consideramos no sentido de “bens materiais criados para posterior revenda ao consumidor final, visando lucro”) por certa indústria. É que, por óbvio, seria possível considerá-lo propriamente como mercadoria enquanto produto criado por uma indústria primária para venda à outras que o utilizariam em sua linha de produção.

Assim, podemos considerar a fabricação de máquinas de montagem de automóveis, que são vendidas pela indústria primária para as indústrias montadoras. Ocorre que, quando esse maquinário é incorporado à indústria responsável pela montagem dos automóveis, na forma de bem de produção, torna-se bem de capital fixo, pois não será mais vendida com lucro.

Segundo Carrazza (2009), a venda de bens do capital fixo não é ato de comércio praticado com habitualidade pelo comerciante; industrial ou produtor: os bens que integram seu ativo fixo não podem ser considerados mercadorias, já que são estranhos ao objeto de seu comércio. Portanto, torna-se claro que, quando o bem sai da circulação mercantil e entra na produção, ele deixa de ser mercadoria.

Nesse sentido, sintetiza José Eduardo Soares Melo:

“As coisas objeto de atividade mercantil, por outra quando objeto de troca de ‘circulação econômica’ tomam o nome de mercadorias. *Commercium quae commutatio mercium*. A coisa, enquanto se acha na disponibilidade do industrial, que a produz, chama-se produto, manufato ou artefato; passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho, que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor; deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor’ ”(MELO, 2000, p. 17).

Assim, a doutrina defende que a natureza mercantil do produto não está calcada, absolutamente, nas características que lhe são intrínsecas, mas sim na destinação mercantil que lhe é dada. Nesse sentido, pode-se facilmente considerar como mercadoria a caneta exposta em uma vitrine de loja, dentre tantas outras, destinada à venda visando lucro, porém não será mercadoria aquela mantida em um estojo escolar, destinada a uso pessoal. Como se pode notar, não houve a menor modificação das características físicas do objeto, mas sua destinação conferiu-lhe a natureza de mercadoria.

Da mesma forma, os bens negociados entre particulares e prestadores de serviços que não implicam em mercancia (venda, com mudança de titularidade do bem, que objetiva o lucro), ou que não são transacionados com habitualidade, também possuem natureza jurídica diversa de mercadoria. Como exemplo, podemos citar os itens vendidos, na porta da garagem, por uma família que está prestes a se mudar: nesse caso, o objetivo da venda não se resume em perceber lucro, na medida em que não há habitualidade nesse tipo de transação.

Assim, pode-se concluir que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria: apenas o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume tal qualidade. Nesse sentido, Carrazza (2009) defendeu que, para que um bem móvel tenha natureza jurídica de mercadoria, é fundamental que ele possua como finalidade a venda ou revenda.

Um bem de uso próprio jamais será mercadoria. Não nasce a obrigação de pagar ICMS quando um fogão de venda de garagem é vendido por seu proprietário a um vizinho, na medida em que tal tributo incide apenas sobre as operações que tem por objeto uma mercadoria, em seu conceito técnico. No entanto, situação diversa ocorre quando um fogão é comprado diretamente da indústria que o fabricou e é revendido por uma loja de eletrodomésticos: nessa hipótese há clara operação mercantil, ensejando a tributação por via de ICMS.

Portanto, como sintetizou Carrazza (2009), apenas configura-se a hipótese de incidência do ICMS sobre as operações mercantis, em que se transfere a titularidade de uma mercadoria a terceiro, praticadas por comerciante, industrial ou produtor.

Segundo o mesmo autor, o conceito de mercadoria, no que diz com o ICMS, ainda deve ser entendido como o era quando ainda aplicável o artigo 191 do Código Comercial de 1850, pois tal entendimento foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988. Dessa forma, ao menos que um novo Poder Constituinte Originário se manifeste em contrário, mercadoria, torna-se a repetir, permanecerá sendo compreendida como sendo bem móvel sujeito à mercancia (ou seja, que é colocado no mundo do comércio), estando submetido, pois, ao regime de direito mercantil, que se caracteriza pela autonomia das vontades e pela igualdade das partes contratantes.

Dessa forma, consideramos como mercadoria tanto o biscoito exposto à venda em um supermercado, como o quadro original que uma galeria de arte coloca em comércio, como, também, o relógio à venda na relojoaria. Mercadoria, portanto, tem natureza de coisa fungível (ou seja, que se pode substituir por outra, desde que esta possua as mesmas características e sirva para satisfazer as mesmas necessidades), destinada ao comércio.

Sinteticamente, definiu Carrazza, nas palavras de José Souto Maior Borges:

Esta também é a visão de José Souto Maior Borges: “Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa condução de mercadoria” (BORGES, 1975, p. 85 *apud* CARRAZZA, p. 45, 2009).

Finalmente, concluímos que o ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo Direito Comercial e que acarretam circulação de mercadoria (mudança de titularidade do bem transacionado). Dessa forma, o imposto apenas será devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins de lucro. É o caso da indústria que fabrica bonecas, posteriormente repassadas a uma loja em um *shopping center* e que são, por fim, vendidas a uma família para troca de presentes no Natal.

Além disso, observa-se que, alcançado o consumo, o bem deixa de ser mercadoria e o imposto estadual não mais pode ser cobrado, a não ser que se reinicie o ciclo econômico: isto ocorre, essencialmente, quando o bem móvel passa a ser vendido como sucata ou mercadoria. Nesse caso, a boneca comprada para ser dada de presente de Natal jamais poderia ser considerada mercadoria se fosse posteriormente vendida, por sua compradora original, em uma venda de garagem familiar, mas com certeza o seria se fosse recomprada dela por um brechó e, então, revendida a outro consumidor final.

Por fim, ressalta-se que também não são mercadorias os bens que, adquiridos para integrar o capital fixo de um estabelecimento (isto é, prateleiras, caminhões, maquinário de produção etc.) vêm, tempos depois, quando já não lhe servem, a ser vendidos. Isto porque, quando são incorporados como bens fixos de determinada indústria, estes saem da circulação comercial, perdendo o *status* de mercadoria que inicialmente possuíam, quando foram adquiridos de uma indústria primária para serem utilizados em sua produção.

1.2. Conceito de mercadoria digital: *Software as a Product (SaaS)*

Segundo Vinícius Jucá e Christiane Alves Alvarenga (2018), a expressão “*software* de prateleira” foi utilizada pela primeira vez pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) durante o julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626. O termo foi originalmente calcado para se referir àquele *software* produzido em escala, não customizado para se adequar às necessidades do consumidor que adquire sua licença.

Em 1998, quando o referido recurso extraordinário foi julgado, a forma mais comum de acesso a um *software* pelos consumidores era através da compra de uma caixa, que continha um *compact disc* (“CD”) com os dados do programa de computador gravados, em uma loja especializada, hipermercado ou outro ponto de venda. Por essa razão, segundo os mesmos autores, o *software* de prateleira era comumente identificado como “*software* de caixinha” (ALVES; ALVARENGA *in* PISCITELLI *et al.*, 2018).

A controvérsia travada nos autos tratava da possibilidade, ou não, de incidência de ICMS sobre a venda dessa “caixinha”. Na ocasião, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence determinou que a configuração do fato gerador de ICMS só seria possível se a troca comercial ocorresse em meio físico. Dessa forma, sua conclusão foi no sentido de que, na hipótese de um consumidor se direcionar a uma loja e adquirir a “caixinha”, que contém o *software* gravado em CD, para instalá-lo em seu computador, incidirá o ICMS sobre essa operação de venda pois trata-se o *software* de prateleira de bem corpóreo:

“[...] Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador’, matéria exclusiva da lide, efetivamente não podem os Estados instituir o ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “*software* de prateleira” (*off the shelf*) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. [...]”⁴

⁴ STF. Recurso Extraordinário nº 176.626. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, 1ª T., *DOU* 11.12.1998. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>. Acesso em 23.11.2019.

Em outras palavras, o entendimento jurisprudencial era claro no sentido de que o fato gerador do ICMS nascia necessariamente da transação mercantil de bem corpóreo, em sentido muito similar ao conceito clássico de mercadoria tratado no tópico anterior. Nesse momento, portanto, não havia que se falar em incidência de ICMS sobre licença de *software* enquanto bem incorpóreo, mas sim apenas sobre a operação de venda da própria caixinha.

Segundo os mesmos autores, é acertada a determinação de não incidência do ICMS sobre licença de uso, pois, como se sabe, a circulação de mercadoria – fato gerador do imposto – depende da mudança de titularidade do bem transacionado, mediante preço, visando lucro. No caso da compra de um *software* de prateleira, portanto, não haveria transferência de propriedade do *software*, requisito essencial para incidência do ICMS.

Isso porque “quando um contrato de licença de uso é assinado, o direito autoral permanece sendo propriedade do licenciador, e o licenciado pode apenas utilizar o *software* com as limitações indicadas no contrato de licença (ALVES; ALVARENGA *in* PISCITELLI *et al.*, 2018). Assim, não havendo transferência de propriedade do direito autoral da empresa desenvolvedora do *software* ao consumidor final, não haveria configuração da hipótese de incidência do ICMS.

Contudo, em 30.12.1998, logo após a publicação do citado precedente do STF, o estado de Mato Grosso instituiu a Lei nº 7.098/1998, que tinha como objetivo ampliar o alcance da incidência do ICMS para bens incorpóreos, conforme disposto em seu inciso VI, do § 1º, do seu artigo 2º, que determina:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

§ 1º O imposto incide também:

VI - sobre as operações com programa de computador - software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.”⁵

⁵ MATO GROSSO. Lei nº 7.098 de 30 de dezembro de 1998. Consolida normas referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação-ICMS. Disponível em: <http://app1.sefaz.mt.gov.br/Sistema/Legislacao/legfinan.nsf/5edf9c5193c58088032567580038916b/4f7a43f654f34a6304256da4006eb06d?OpenDocument>. Acesso em 23.11.2019.

Vale ressaltar que tal dispositivo teve sua constitucionalidade questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 1.945, ainda pendente de julgamento quanto ao mérito. Na ocasião do julgamento do pedido liminar de não incidência do imposto, que ocorreu em 26.05.2010, o STF negou o pedido por entender que não haveria razão para o afastamento da cobrança de ICMS no caso do *download* de *software*, na forma que pretende a lei estadual do Mato Grosso. Isso porque o critério utilizado como parâmetro pela Turma foi a existência de padronização do produto, o que acabou por ampliar o conceito de mercadoria, passando-se a admitir o alcance do ICMS também aos bens incorpóreos⁶.

Segundo Lucas de Lima Carvalho e Rogério Baptista Fedele (2018), nas hipóteses em que há fornecimento de *software* de prateleira, embora não reste dúvida de que houve esforço intelectual na criação do *software*, entende-se que a busca do cliente não é pelo esforço despendido pela empresa desenvolvedora, mas sim o próprio programa desenvolvido – uma mercadoria. Até porque “quando da formação do vínculo de compra e venda, o esforço já foi empreendido, e o cliente adquire um software comum, igual e indistintamente oferecido para outros clientes nos mesmos termos” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, p. 663, 2018).

Nesse sentido, bem definiu Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

“Quando o usuário do computador realiza do download de um software padronizado do tipo SaaS, aceitando os termos de adesão à licença de uso, sem prévia estipulação de cláusulas entre as partes, o licenciante obriga-se a disponibilizar um software já existente em favor do licenciado que irá utilizá-lo dentro dos limites autorizados. Nesses casos, o contratante busca por um programa já pronto, sem ter em mente a qualificação pessoal e formação técnica do contratado.” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 722).

Dessa forma, temos que os *softwares* de prateleira, também conhecidos como *Software as a Product* (“SaaS”), eram, inicialmente, licenciados apenas em suportes físicos (como CD e DVD), em verdadeiras “caixinhas”, postos à disposição do consumidor em lojas físicas e, a partir do desenvolvimento do comércio eletrônico indireto, como se passará a explicar adiante, também em estabelecimentos virtuais.

⁶ STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945. Relator Ministro Octavio Gallotti, *DOU* 04.06.2010. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=620411>. Acesso em 23.11.2019.

Segundo Maria Ângela Lopes Paulino Padilha (2018), a licença de uso de *softwares* dessa natureza instrumentalizava-se mediante contrato de adesão conhecido como *shrink-wrap agreement*, no qual o rompimento da embalagem implicava automaticamente o consentimento do consumidor com as disposições de uso do programa. Nessas espécies de licenças, portanto, contrata-se uma versão do programa e passa-se a utilizá-la até o lançamento de uma nova versão, a ser disponibilizada aos consumidores em lojas físicas ou estabelecimentos virtuais.

Com a evolução das novas tecnologias, a disponibilização das licenças dos SaaPs passou a ser realizada exclusivamente através da internet, de modo que, atualmente, a vasta maioria dos *softwares* padronizados tem seu uso autorizado em ambiente virtual (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018).

Nessas hipóteses, os termos do contrato de adesão à licença, conhecidos como por *click-wrap agreements*, são gerados e visualizados no momento em que o usuário opta por fazer a instalação do *software* em seu computador e, durante o processo de instalação, o usuário clica no botão “ok” ou “eu concordo/aceito”, que surge por uma caixa de diálogo (também conhecida como janela *pop-up*), concordando assim com as condições estipuladas pela empresa desenvolvedora. Ainda é comum que, formalizada a licença, o programa de computador exija a criação de uma conta de usuário ou a digitação de uma chave de acesso, com o objetivo de identificar o licenciado e, assim, liberar o uso do *software*.

É importante ressaltar que, nos casos dos SaaP, a grande maioria das licenças de *software* é cedida de forma perpétua ao consumidor mediante o pagamento, o que o autoriza a instalar uma cópia do *software* em seu computador pessoal, onde os dados são definitivamente processados e armazenados. Dessa forma, verifica-se que aplicações do *software* só podem ser acessadas pelo computador pessoal do usuário, de modo que a responsabilidade pela segurança do banco de dados e pelos demais recursos necessários para o uso e a manutenção do programa é exclusivamente sua.

Em razão disso, a versão do programa SaaP instalada no computador do usuário pode sofrer *updates*, pequenas atualizações gratuitas, disponibilizados pela empresa desenvolvedora. Nesses casos, o fornecedor notifica o usuário, a atualização é por ele baixada e então instalada no programa licenciado. Tudo isso demonstra que ocorre transferência de titularidade desse

bem incorpóreo nas operações de venda de SaaP, o que, como vimos, é passível de ensejar a incidência do ICMS.

Definido o conceito de SaaP, resta apenas demonstrar como os Estados têm pretendido a sua tributação. Nesse sentido, importante tratar do Convênio ICMS 106/2017, publicado pela CONFAZ em 05.10.2017, cujo objetivo foi o de disciplinar os procedimentos de cobrança do imposto incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

De acordo com tal Convênio, por exemplo, o ICMS incidente sobre as operações com *software* padronizado, ocorridas por meio de transferência eletrônica de dados, será devido à unidade federada em que se encontra domiciliado ou estabelecido o adquirente do *software*. Dessa forma, restou definida a tributação do imposto estadual no destino do programa de computador. Apesar das inconstitucionalidades incorridas pelo Convênio ICMS 106/2017, “é certo que, após sua edição, os Estados entendem que não restam mais entraves para a cobrança do ICMS sobre as operações com *software*, via *download* ou disponível na nuvem”, dos chamados *Softwares as a Product*.

Para Carlos Augusto Daniel Neto e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, portanto, constata-se que o conceito tradicional de mercadoria como “bem móvel sujeito à mercancia” é incompatível com a noção de comércio virtual de *software*. Isso porque “a possibilidade de consumo simultâneo (conexão em rede), não excludente (enfeixado) e não rival (típico da economia de abundância) afasta o *download*, como meio do comércio de bens incorpóreos, do conceito tradicional de mercadoria e de circulação” (PINHEIRO, 2015, p. 121 *apud* NETO; BRANCO *in* MONTEIRO, 2018, p. 332).

Desse modo, pode-se dizer que, para ser possível a tributação pelo ICMS dos bens digitais incorpóreos, a melhor definição desse tipo de mercadoria deverá ser “a de bem material ou imaterial cuja transmissão se dê dentro de uma cadeia de circulação, e que não esteja abrangido por outras competências constitucionais”(NETO; BRANCO *in* MONTEIRO, 2018, p. 333), o que definitivamente se afasta do conceito clássico de mercadoria.

2. CONCEITO DE SERVIÇO PARA CONFIGURAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS

2.1. Conceito clássico de serviço

A Constituição Federal, no inciso III, do seu artigo 156⁷, estabelece ser da competência dos municípios a instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”), que, segundo Aires F. Barreto (2009), abrange todo e qualquer serviço, qualquer que seja sua natureza, com exceção apenas daqueles definidos constitucionalmente como sendo de competência exclusiva dos Estados – como é o caso dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação –, desde que definidos em lei complementar.

Contudo, alerta o autor:

“A expressão definidos em lei complementar não autoriza conceituar como serviços o que serviço não é. Admitir que o possa equivale a supor que, a qualquer momento a lei complementar possa dizer que é serviço a operação mercantil, a industrialização, a operação financeira, a venda civil, a cessão de direitos. Em outras palavras, que a lei complementar possa, a seu talante, modificar a CF; que a limitação posta pela CF à competência municipal para só tributar atividades configuradores de serviço não tem a menor relevância; que pode ser desobedecida pela lei complementar.” (BARRETO, 2009, p. 110-111).

Dessa forma, ainda segundo Barreto (2009), à lei complementar compete apenas a definição ou a listagem das atividades que configuram serviço tributável, cujo conceito constitucional não se confunde, de nenhuma forma, com aquele que emerge de sua concepção ordinária, comum.

Não por outra razão, a Lei Complementar nº 116 de 2003 (“LC 116/2003”) definiu o fato gerador do ISS como a “prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”⁸. Como se pode verificar, o aspecto material da hipótese de incidência do ISS não está contida no termo serviço isoladamente considerado, mas na atividade humana que dele decorre: a prestação do serviço.

⁷ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

⁸ “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

A prestação de serviço, por sua vez, deve, necessariamente, perfazer uma obrigação de *fazer* (e não de *dar* coisa), à qual impõe-se “a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente. Consistem [...] num serviço a ser prestado pelo devedor (produção, mediante esforço humano, de uma atividade material ou imaterial)” (BARRETO, 2009, p. 43). Como bem definiu Bernardo R. de Moraes:

“Prestação de serviços (do latim: *praestare*, satisfação, prestação, pagamento; *servitium*, estado de escravo, do *servus*, mais tarde, atividade, trabalho) significa todo fornecimento de trabalho realizado por uma pessoa para outra, mediante remuneração, seja qual for a natureza de seu vínculo. Prestar serviços é servir, é prestar atividade ou trabalho a outrem.” (MORAES, 1975, p. 82).

O conceito de prestação de serviço indica, necessariamente, uma atividade em proveito alheio. Isto porque a prestação da atividade em benefício próprio não exterioriza riqueza, conforme previsto no parágrafo 1º, do artigo 145, da Constituição Federal⁹, que preconiza o princípio da capacidade contributiva, pelo qual as hipóteses de incidência de imposto devem conter fatos de significação econômica (BARRETO, 2009).

Assim, “juridicamente, não há prestação de serviço em proveito próprio. Só é reconhecida como tal a prestação que tenha conteúdo economicamente mensurável, o que só pode se dar quando o esforço seja produzido para outrem” (BARRETO, 2009, p. 301). A consequência disso é a criação de dois polos: de um lado, alguém que desenvolve atividade humana em favor de uma pessoa e esta que, por sua vez, recebe seu resultado, mediante preço fixado entre as partes. Se assim não fosse, não poderíamos cogitar a existência de serviço, porque esforço para si próprio serviço não é.

Por essa razão, afirmou Bernardo Ribeiro de Moraes (1975):

“O legislador, ao escolher, como hipótese de incidência, a “prestação de serviço”, teve em mira um pressuposto de fato de conteúdo econômico. Tanto é verdade que foi ver um preço na prestação de serviço, escolhendo-o como base de cálculo do ISS. Ora a prestação de serviço em potência, sem efetivação, não constitui atividade econômica e,

⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

portanto, não tem preço e nem poderia servir de hipótese de incidência de nenhum imposto” (MORAES, 1975, p. 114).

No entanto, adverte Aires F. Barreto (2009) que não é todo e qualquer obrigação de *fazer* que se subsume ao conceito, ainda que genérico, desse preceito constitucional. O sentido de prestação de serviço, para fins de configuração de hipótese de incidência do ISS, é mais estrito que trabalho em seu mero conceito habitual.

Não por outra razão que o conceito constitucional de prestação de serviço não abarca aqueles prestados em regime familiar, os altruísticos, desinteressados e filantrópicos, justamente por lhes faltar conteúdo negocial, na medida em que “a incidência do ISS pressupõe, inafastavelmente, remuneração e, em alguns casos, a perseguição ao fim lucrativo. Inversamente, não pode haver existência de imposto quando não houver preço, por se tratar de serviço gracioso, altruístico, desinteressado” (BARRETO, 2009, p. 305).

Assim é que também se demonstra intributável o serviço prestado em relação de emprego, na medida em que é prestado a partir de vínculo de subordinação jurídica, lhes faltando caráter de independência, “razão pela qual se excluem os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores e pelos servidores públicos” (BALEEIRO, 2018, p. 71).

Outro ponto que merece destaque, também amplamente discutido pela doutrina, trata da necessidade desse esforço humano, utilizado na prestação do serviço, produzir uma utilidade material (desde um bem simples, como um artesanato regional, até um elaborado *software* de programação de dados) ou imaterial (o canto de uma *soprano* que se apresenta em uma ópera ou, ainda, o atendimento prestado aos pacientes por um médico de plantão).

Comparativamente, vale assinalar que, segundo Barreto (2009), existem autores que definem o ICMS como um imposto incidente sobre a circulação de bens materiais, de modo que o ISS incidiria exclusivamente sobre a circulação de bem imaterial – lê-se esse, aqui, o próprio esforço humano. No entanto, como alerta o autor, “ninguém, em sã consciência, concluirá, se o resultado [da prestação de serviço] for uma “obra”, que se tem operação mercantil e incidência do ICMS, ou que não se tem serviço porque o resultado é um bem corpóreo, um bem material” (BARRETO, 2009, p. 64).

Desse modo, conclui-se que o fato de o bem resultante da prestação de serviço ser material ou imaterial é irrelevante para definição da hipótese de incidência desses impostos. Segundo Barreto, “o resultado pode ser um bem material, como é o caso de uma obra de construção civil, ou a voz do cantor, que é um bem imaterial. Em ambas as hipóteses cabe ISS. A dicotomia proposta por essa doutrina, portanto, é equivocada” (BARRETO, 2009, p. 64).

Além disso, segundo Bernardo R. de Moraes (1975), a efetiva venda do serviço é essencial para a incidência do ISS, não bastando a potencialidade da sua prestação para configuração da hipótese de incidência do imposto. Dessa forma, não é suficiente, para ocorrência do fato gerador de ISS, a presunção de prestação do serviço:

"Se a pessoa aluga sala para montar seu escritório de corretagem, adquire mobília, organiza papéis, licencia-se para o funcionamento, abre as portas, mas não chega a contratar a venda de serviços a terceiros, o imposto municipal não é devido. Faltou a efetiva venda de serviços. A hipótese de incidência não chegou a concretizar-se, pela falta de um elemento essencial: efetividade da prestação de serviços” (MORAES, 1975, p. 113).

Por fim, ainda no escopo da conceituação de serviço para fins de incidência do ISS, acautela Sacha Calmon (2010) que a prestação de serviço, em determinadas situações, aproxima-se da hipótese de incidência do ICMS: é o caso das chamadas operações mistas, que envolvem serviços (obrigações de *fazer*) e fornecimento de mercadoria (obrigação de *dar*). É o caso, por exemplo, das oficinas mecânicas, que oferecem serviços de reparação e manutenção de automóveis com o fornecimento de peças e materiais necessários para realização daquela obrigação. Contudo, “dar a peça é acessório. O prestador não se propõe a vender a peça e realizar o serviço, mas a “consertar”, implicando a utilização das peças. Predomina o serviço” (CALMON, 2010, p. 341).

Ainda segundo o autor, o mesmo se pode inferir acerca do fornecimento de comida e bebidas em restaurantes. O consumidor não contrata a compra de uma garrafa de uísque, de carnes, legumes e iguarias nesses estabelecimentos, mas sim “contrata serviço (*facere*) e não uma venda (*dare*)” (CALMON, 2010, p. 341), na medida em que o seu interesse está endereçado ao serviço de preparação de alimentos de boa qualidade prestado.

Sobre o tema, afirma Aires F. Barreto:

“Não há, no Brasil, prestação de serviços “com” fornecimento de mercadoria. O que pode acontecer – e frequentemente ocorre – é, isto sim, a prestação de serviços “concomitante” fornecimento de mercadorias, fruto de dois distintos negócios jurídicos. Dois tipos de situações jurídicas radicalmente diversas, dois negócios jurídicos absolutamente distintos, que se desenvolvem concomitantemente. Jamais, porém, “serviço com mercadoria”; quando muito, simples concomitância. Nesse caso, as duas entidades não se tocam, não se chocam; uma não interfere na outra e o fato de acontecer esse fenômeno não afeta a competência tributária quer dos Estados, quer dos Municípios”. (BARRETO, 2009, p. 49).

Portanto, em resumo, o conceito constitucional de serviço está calcado em uma obrigação de *fazer*, em forma de prestação, submetida ao regime de direito privado, com conteúdo econômico (ou seja, fixado mediante preço acordado entre as partes), realizado em caráter negocial – o que afasta a incidência de imposto sobre os serviços realizados “a si mesmo”, em regime familiar ou caritativo. Além disso, tais serviços devem ser prestados sem que exista relação de emprego, restando à margem de tributação, portanto, o trabalho efetuado em regime de subordinação jurídica. Por fim, a atividade prestacional – que não deve ser presumida, mas sim efetivamente concretizada –, deve tender a produzir uma utilidade material ou imaterial para configuração do fato gerador de ISS.

Concluída a conceituação clássica de serviço, cabe elucidar de que maneira se configura a figura do serviço digital executado nas plataformas de realidade virtual dos MMORPGs, como *World of Warcraft*, em crescente expansão com o avanço das novas tecnologias e que, apesar de ainda estar à margem de discussão acerca de sua tributação, já se exterioriza economicamente, de forma expressiva, no mundo real.

2.2 Conceito de serviço digital: *Software as a Service (SaaS)*

Segundo Padilha (2018), os avanços tecnológicos que impulsionaram a evolução do mercado de *softwares*, calcada na crescente sofisticação dos negócios jurídicos que nasceram a partir deles, são espelho da evolução técnica da informática e dos meios de comunicação.

Isso porque, apenas a partir desses avanços (dentre eles, podemos citar o aprimoramento da infraestrutura da internet, o aumento da capacidade computacional e o surgimento da tecnologia de *cloud computing*), foi possível a plena migração da exploração econômica do *software* do mundo físico para o universo virtual, inovando-se na maneira como se trata o licenciamento do uso dos programas de computador atualmente (Padilha, 2018).

Nesse sentido, afirma a autora:

“A forma tradicional de licenciamento de uso de *software*, abrangendo os clássicos *Software as a Product* (SaaP) perdeu espaço para um modelo de *business* de licenciamento suportado na arquitetura da nuvem, irrompendo os denominados *Software as a Service*” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 714)

Dessa forma, no que diz respeito às novas licenças de uso dessa nova geração de *softwares*, surge a figura do *Software as a Service* (SaaS), que se caracteriza pela disponibilização do programa de computador através da tecnologia em nuvem (*cloud*)¹⁰, na qual o usuário adere a uma espécie de “assinatura” e, mediante o pagamento de uma taxa mensal ou anual, o *software* é disponibilizado pela internet, com o fornecimento de *login* e senha pela plataforma, podendo ou não ser instalado em máquinas locais.

Esta é a primeira distinção possível entre os licenciamentos de programas de computador tradicionais, em formato SaaP, e os SaaS: além destes tratarem de uma licença temporária, o acesso ao SaaS pelo usuário se dá diretamente através do navegador da internet, uma vez que o que se tem, nesse caso, é o “processo de virtualização dos meios e recursos informáticos através da *cloud*, sem a necessidade de uma cópia do *software* ser instalada e processada localmente” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 714)

Porém a grande inovação trazida pelo modelo de *Software as a Service*, que revolucionou a maneira como se explora seu licenciamento nos dias atuais, é seu próprio objeto: permitir o usufruto do *software* licenciado pelo usuário “combinando-lhe a oferta de recursos informáticos, assegurados pela infraestrutura de nuvem, a qual é contratada pelo próprio fornecedor do programa de computador” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 714).

Nesse tipo de licença de uso, portanto, é responsabilidade da empresa fornecedora do SaaS, independentemente da vontade e das ações do usuário contratante, “controlar e implementar serviços de atualizações (*updates*), inserção de novas funcionalidades e melhorias (*upgrades*), serviços de *backup* (*cópias de segurança*), serviços de infraestrutura, processamento, hospedagem e armazenamento de dados”, (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 715), entre

¹⁰ “O armazenamento em nuvem é um serviço que permite armazenar dados ao transferi-los pela Internet ou por outra rede a um sistema de armazenamento externo mantido por terceiros”. MICROSOFT AZURE, disponível em: <https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-cloud-storage/>. Aceso em 24.11.2019.

outros recursos, para garantir a contínua utilização dos aplicativos licenciados a qualquer momento, de qualquer local, pelo consumidor.

Portanto, o que se tem, no caso do SaaS, diferentemente do SaaS (que demonstra ser um típico licenciamento de uso de programas de computador) é que o núcleo do negócio jurídico de sua aquisição tem como base um só fim específico, consistente “na outorga ao licenciado do direito de usufruir o *software*, permanecendo os direitos patrimoniais do programa sob a propriedade do licenciador, o qual, inclusive, pode licenciar para outros interessados” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 719).

Dessa forma, o conjunto de atos praticados pela empresa fornecedora, que visa unicamente a continuidade da prestação do serviço – qual seja, a disponibilização do *software* ao usuário – compõe-se de diversos elementos negociais indissociáveis, cuja combinação é operada em razão de os aplicativos apoiarem-se na infraestrutura de *cloud*. Contudo, alerta a autora:

“Não se trata de somatório de contratos individualizados – interdependentes ou autônomos. Ao contrário, trata-se do encadeamento de diversos deveres e correspondentes direitos na formação de um contrato uno que tem como específica finalidade preponderante o licenciamento de uso do programa. Todos os elementos negociais reunidos no SaaS subordinam-se à especificidade preponderante, que é outorga do direito de uso do *software*. (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 720)

Em outras palavras, tem-se que a estrutura negocial complexa do SaaS se adequa perfeitamente à figura jurídica do “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, conforme item 1.05 da Lei Complementar nº 116/2003¹¹, uma vez que a “reunião e conjugação de diferentes avenças, interdependentes umas das outras, visa a um fim comum: a utilização do programa de forma contínua de qualquer lugar e a qualquer hora pelo licenciado” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 720).

Contudo, em matéria de *software* para efeito de tributação do ISS, impõe-se verificar, na formação da vontade das partes, a presença de cláusulas que demonstrem o interesse do contratante em ter um programa de computador personalizado ou customizado, isto é, deve existir prévio ajuste entre as partes no sentido de que o programa de computador comportará

¹¹ BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 24.11.2019.

traços específicos e únicos para atender as necessidades particulares do usuário (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018).

Isso porque somente haverá serviço quando a relação jurídica entre empresa fornecedora do *software* e o usuário final comportar um fazer acertado e delimitado entre as partes, circunstâncias apenas presentes nos contratos de desenvolvimento e customização de *software*, porém ausentes no licenciamento de uso do programa de computador tradicional, do modelo SaaS.

Nesse sentido, demonstra-se a inconstitucionalidade da cobrança do ISS sobre as licenças de uso de programas de computador através de precedente bastante ilustrativo do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

“Como bem ressaltou a douta Procuradoria de Justiça, é inconstitucional a previsão de incidência de ISS sobre a locação de bens móveis, ou sobre qualquer obrigação de dar, que, de acordo com a jurisprudência do STJ, não pode ser considerada como serviço, posto que se restringe à obrigação de fazer. No contrato em tela, no que se refere, estritamente, ao valor pago pela impetrante quanto ao licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação, licença de software desenvolvido por empresas estrangeiras, não pode haver incidência de ISSQN, uma vez que não está compreendido dentro do conceito de serviços, na expressão constitucional, tratando-se, apenas, de disponibilização de programa já elaborada pela cedente”¹²

Em síntese, a atividade de criação do *Software as a Service* é suporte fático capaz de ensejar a incidência do ISS, ao passo que a licença de uso do modelo SaaS figura como relação contratual cujos deveres estipulados não implicam uma prestação de fazer, mas sim de dar, consistente na outorga a terceiros do direito de usar aquele bem incorpóreo de forma definitiva.

Para ilustrar a diferença entre os dois tipos de licença, utilizaremos o mesmo exemplo de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha: o pacote Office da Microsoft, disponível aos usuários em duas distintas modalidades: o *Office Desktop* e o *Office 365*. Como brilhantemente demonstrado pela autora:

“O primeiro, cuja última versão é o *Office 2016*, é a suíte tradicional que os usuários licenciam uma única vez, em caráter perpétuo, instalando-se o pacote de aplicativos contratado na área de trabalho do computador pessoal. O segundo é a suíte de

¹² TJRJ, Apelação Cível nº 0039698-98.2006.8.19.0001, 11ª Câmara Cível, Relator Claudio de Mello Tavares, DJ 27-3-2008. Disponível em: <http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0003B7FE7E920D6C3259FF1BAC39F9996DC6E903C3551D08&USER=>. Acesso em 24.11.2019.

multiusuários de aplicativos e recursos informáticos via computação em nuvem, baseada num modelo de assinatura mensal ou anual que, acaso suspensa, torna o conteúdo digital indisponível” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 715).

Dessa forma, observa-se que, no modelo tradicional de licença de *software*, os dados são processados e armazenados no próprio computador do usuário, sendo que o programa de computador permanece disponível para uso apenas naquele dispositivo de forma perpétua. Além disso, incumbe ao usuário a responsabilidade pela segurança do banco de dados e pelos demais recursos necessários para o uso e a manutenção do programa.

Por outro lado, no modelo SaaS, em vez de apenas licenciar o uso do programa e instalar uma cópia do *software* no computador pessoal do usuário, o usuário “contrata a autorização para usufruir o *software* associada a outros elementos negociais, com base em um modelo de assinatura” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 716). A empresa fornecedora do SaaS é responsável pelos recursos necessários e indispensáveis pelo seu uso, na medida em que, muitas das vezes, a instalação sequer é executada no dispositivo do usuário. “Enquanto vigente o contrato de SaaS, o processo de atualização e aprimoramento do *software*, efetivado pelo provedor externo, é contínuo, acrescentando-lhe melhorias e novas funcionalidades, sem qualquer interferência do usuário” (PADILHA *in* MONTEIRO, 2018, p. 716).

Portanto, caracteriza-se o *software* como serviço, no modelo de SaaS, como aquele programa criado, desenvolvido, gerenciado e mantido por uma empresa fornecedora para possibilitar a sua utilização determinado usuário assinante. É serviço porque se constitui como obrigação de fazer e não de dar: o *software* não é transferido em caráter definitivo para o usuário, mas sim mantido pelo prestador de serviço e atualizado periodicamente. (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018).

3. O COMÉRCIO ELETRÔNICO DOS MMORPGS: ESTUDOS DE CASO EM *WORLD OF WARCRAFT*

3.1. Definição de comércio eletrônico

A definição mais simples de comércio pode ser aquela encontrada em dicionários da língua portuguesa, que definem esse verbete como “prática mercantil que se fundamenta em

venda, permuta ou compra de produtos, com fins lucrativos" ou ainda "permuta de produtos por outros produtos, por valores ou por serviços, com fins lucrativos"¹³.

Alternativamente, o conceito econômico de comércio consiste “na produção que aumenta o valor de produtos por meio da relação entre produtores e consumidores com a finalidade de trocar produtos ou mercadorias” (SILVA *et al.*, 2017, p. 20).

Além disso, comércio, em sua acepção jurídica, pode ser compreendido como um “complexo de atos e negócios realizados entre produtores e consumidores, em caráter habitual e com a finalidade de obter lucro, de modo a realizar ou facilitar a circulação de produtos da natureza ou da indústria.” (SILVA *et al.*, 2017, p. 21). Dessa forma, os principais elementos que compõem o comércio são se resumem em troca entre pares – em geral a parte produtora e a parte consumidora; existência de finalidade lucrativa e habitualidade, continuidade do negócio.

Dessa forma, definiram Silva *et al.* (2017) que o comércio sempre foi compreendido como troca de bens materiais, tangíveis, por um bem de igual valor (seja produto, moeda, ou qualquer outra forma de riqueza acordada pelas partes), nascido com as primeiras civilizações humanas, constituindo-se, finalmente, como forma de troca de riquezas entre duas ou mais pessoas.

No entanto, como se sabe, as pequenas trocas comerciais, que inicialmente traduziam-se pela mera troca de produtos entre duas partes, transformam-se em sistemas complexos e passaram a envolver “uma cadeia de pessoas com necessidades, interesses e valores distintos com relação aos produtos objeto de comercialização” (SILVA *et al.*, 2017, p. 20). Isso porque, com o avanço das novas tecnologias, deu-se início a uma nova modalidade de negócios, realizada inteiramente em forma digital: o comércio eletrônico através da Internet.

Sobre o assunto, defendeu Cristina Pereira Loyola que “o comércio eletrônico não muda o significado tradicional do varejo, pelo contrário, é possível reforçá-lo” (LOYOLA, 2002, p. 4 *apud* BRAGHETTA, 2003, p. 130). Para a autora, com o advento do comércio eletrônico pela

¹³ COMÉRCIO. In: Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Michaelis. São Paulo: Melhoramentos, 2019. Disponível em <http://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=com%C3%A9rcio>. Acesso em 21.11.2019.

Internet foi possível simplificar e agilizar a comparação de produtos e serviços disponíveis para os consumidores, o que dinamizou a noção de varejo que tínhamos anteriormente.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) definiu comércio eletrônico, em tradução livre, como “transações de compra e venda de bens ou serviços realizadas através de redes de informática por sistemas concebidos especificamente para receber ou realizar encomendas”. Vale dizer que, apesar da possibilidade de a encomenda desses bens e serviços ser realizada virtualmente, por meio de um *site* de compras, o pagamento e a entrega final não precisam ser, necessariamente, concretizados *online*.¹⁴

Além disso, uma transação de comércio eletrônico pode ser realizada entre empresas, famílias, particulares, governos e outras organizações públicas ou privadas, desde que realizadas pela *internet*, *extranet* ou intercâmbio eletrônico de dados, de modo que as encomendas efetuadas por telefone, fax ou correio eletrônico datilografado manualmente estão excluídos do conceito formulado pela OCDE.¹⁵

Dessa forma, Alberto Luiz Albertin assim definiu essa modalidade de comercialização:

“O comércio eletrônico (CE) é a realização de toda a cadeia de valor dos processos de um negócio num ambiente eletrônico, por meio da aplicação intensa das tecnologias de comunicação e de informação, atendendo aos objetivos de negócio. Os processos podem ser realizados de forma completa ou parcial, incluindo as transações negócio-a-negócio, negócio-a-consumidor e intraorganizacional, numa infraestrutura predominantemente pública de fácil e livre acesso e baixo custo” (ALBERTIN, 2002, p. 15 *apud* BRAGHETTA, 2003, p. 111).

Dessa forma, para a execução de um comércio por meio eletrônico, é suficiente a presença de uma empresa efetuando a venda de produtos, mercadorias ou serviços por intermédio de um *site* na Internet, ou seja, utilizando-se de infraestrutura digital, para seus consumidores.

Segundo Silva *et al.* (2017), os tipos de comércio eletrônico podem ser classificados, ainda, de acordo com a qualidade das partes envolvidas na negociação, ou seja, podem ser

¹⁴ E-COMMERCE. In: Glossary of Statistical Terms. Disponível em <https://stats.oecd.org/glossary/index.htm>. Acesso em 21.11.2019.

¹⁵ *Ibidem*.

definidas pela identificação do comprador (ou adquirente) e do vendedor (ou prestador de serviços) que fizeram parte daquela transação.

Dessa forma, as transações poderão ser sinteticamente classificadas como *business-to-consumer* (“B2C”), ou de “comerciante para consumidor” quando ocorrem entre a empresa e o consumidor direto do bem ou serviço; *business-to-business* (“B2B”), ou de “comerciante para comerciante”, quando ocorrem diretamente entre empresas distintas, podendo se tratar, por exemplo, de negócio entre empresas e seus fornecedores, fabricantes, distribuidores ou revendedores; e, finalmente, *consumer-to-consumer*, nas situações em que as trocas ocorrem diretamente entre consumidores pessoas físicas, como se verifica nos casos das vendas intermediadas por *sites* como Mercado Livre e OLX, que possibilitam a negociação *online* de produtos e serviços por qualquer pessoa.

Ou seja, o comércio eletrônico requer, necessariamente, dois ou mais computadores com a possibilidade de comunicação, na medida em que o produto a ser transacionado é conhecido, demonstrado e vendido exclusivamente por meio eletrônico. Vale lembrar que, nesse tipo de comercialização, o cliente possui faculdade de acesso em tempo integral à plataforma digital (diferentemente da forma de varejo tradicional, na qual o estabelecimento só pode ser acessado pelos consumidores durante o horário comercial) com a possibilidade de fazê-lo sem sequer sair de casa, ou seja, sem a necessidade de locomoção.

Segundo Braghetta (2003), o comércio eletrônico pode ainda ser classificado quanto à forma de entrega dos bens transacionados em ambiente virtual, de modo que as trocas podem ser divididas entre aquelas realizadas na forma direta (ou própria) e indireta (ou imprópria).

A forma indireta, ou imprópria, de mais fácil visualização, ocorre quando a Internet é utilizada apenas como meio de aquisição de um produto ou serviço, cuja entrega ocorre exclusivamente de forma pessoal por meios convencionais de transporte (correios), ou seja, “são comercializados bens tangíveis cuja venda é efetuada através do contato entre fornecedor e consumidor” (SILVA *et al.*, 2017, p. 22). Essa modalidade, segundo os autores, equipara-se a outras formas indiretas de comércio não presenciais, como por exemplo, aquelas que ocorrem pela distribuição de catálogos de produtos de beleza por revendedores de uma marca a seus potenciais consumidores e a oferta de produtos e serviços por meio de telemarketing, fax, entre outras.

Ainda segundo mesmos autores, a forma indireta do comércio eletrônico, portanto, não apresentaria grande complexidade do ponto de vista tributário, uma vez que essa modalidade possui essencialmente a mesma natureza dos produtos comercializados de forma não-virtual. Nesse caso, apenas a forma de contratação do negócio se dá de forma eletrônica, o que não tem o condão de alterar o negócio em si, de modo que “a venda uma determinada mercadoria será sempre a venda dessa mercadoria, independente se o seu pedido de compra foi efetuado presencialmente, pela internet, por telefone, etc.” (SILVA *et al.*, 2017, p. 23).

A controvérsia tributária surge especialmente com o comércio eletrônico direto, que ocorre com a comercialização de bens e serviços intangíveis em ambientes completamente virtuais, na medida em que, nessa hipótese, há dificuldade de classificação da natureza jurídica da operação em razão da ausência de normas que tratem dessas hipóteses específicas de comércio (SILVA *et al.*, 2017).

Isso porque, tanto a comercialização quanto a entrega do bem ou do serviço ocorrem de forma digital, de modo que os produtos ou serviços objeto da aquisição são intangíveis. A entrega, na forma direta de realização do comércio eletrônico, ocorre por meio de *download*, que foi definida por Hugo de Brito Machado como “operação pela qual o adquirente recebe, em seu computador, o *software*, adquirido via Internet, que lhe foi transmitido pelo meio virtual” (M, 1996, p. 92 *apud* BRAGHETTA, 2003, p. 133).

Sobre essa forma de classificação do comércio eletrônico, bem sintetizou Daniela Braghetta:

“Nesse embalo, levando-se em conta o fato de que o pagamento da operação pode ser feito via conexão à rede – *on-line* – ou desconectado da mesma – *offline* –, sem que nenhuma das formas procedimentais adotadas interfira no resultado pretendido, vislumbramos duas formas de ocorrência do comércio eletrônico, a saber: a) indireta, com a escolha e a encomenda de bens *online*, havendo, contudo, necessidade de entrega física do mesmo, por meio de serviços postais de qualquer natureza, como na compra de um livro ou de um carro, o que caracteriza a operação toda como sendo *offline*; e, b) direta, com todos os procedimentos das ações realizadas *online*, quais sejam a escolha, a encomenda e a entrega eletrônica do bem ou serviço feitos por intermédio do computador, sem passar por qualquer forma de fronteiras geográficas, ocorrendo a entrega do mesmo sem a necessidade de utilização de serviços postais, como na aquisição de programas de computador ou conteúdos de diversão.” (BRAGHETTA, 2003, p. 132).

Portanto, segundo o entendimento dessa autora, o comércio eletrônico poderia ser esquematizado da seguinte forma:

Formas de comércio eletrônico	Escolha do produto (bem/mercadoria)	Encomenda do produto (bem/mercadoria)	Pagamento do produto (bem/mercadoria)	Entrega (circulação) do produto (bem/mercadoria)
Indireta	On-line	On-line	On-line ou off-line	Off-line
Direta	On-line	On-line	On-line ou off-line	On-line

(Fonte: Braghetta, 2013, p. 133)

Pelo esquema acima, demonstra-se que a única forma de diferenciação entre as duas formas de comércio eletrônico se relaciona, de fato, com o meio de entrega do produto escolhido pelo consumidor. Na forma direta, “todas as etapas de transmissão da mensagem, que, no caso em tela, seria a compra de um produto qualquer, requerem, única e exclusivamente, a existência de dois computadores e a necessidade de haver comunicação entre eles” (BRAGHETTA, 2003, p. 133).

Nessa hipótese, portanto, o comprador se comunica com o vendedor, por meio de seu computador, através do ambiente virtual de comercialização, e este (vendedor), tendo conhecimento da concretização do pagamento acertado, se utilizará do mesmo meio de comunicação (o computador) para enviar o produto adquirido (BRAGHETTA, 2003).

Como se verifica, a evolução da Internet e do comércio eletrônico reduziu as distâncias existentes entre consumidores e fornecedores. Essa profunda modificação na estrutura do comércio mundial possibilitou o desenvolvimento de novas soluções no que se refere à venda de produtos e à prestação de serviços, de modo que, atualmente, não apenas é possível a aquisição de bens e serviços à distância, de forma não presencial, como também muitas vezes o recebimento dessas mercadorias ocorre de forma instantânea através do computador do consumidor final.

Neste estudo, a discussão permeará a observação das hipóteses de comércio eletrônico B2C (*business-to-consumer*) e *consumer-to-consumer*, realizado em sua forma direta (no qual a transação, o pagamento e o recebimento do produto se dão exclusivamente através do computador) e a delimitação das implicações tributárias dessas transações, nascidas dos jogos de MMORPG e, em especial, do mundo virtual de *World of Warcraft*.

3.2. Sistemática dos MMORPGs

Massively Multiplayer Online Role-Playing Games (“MMORPGs”), podem ser livremente traduzidos como “jogos *online* de multijogadores em massa com representação de papéis”. A principal característica desses mundos virtuais é a criação de uma imensa rede de jogadores que interagem *online* simultaneamente, através dos quais tem-se liberdade de criação de personagens fictícios únicos, com habilidades e equipamentos próprios, criados a partir da experiência criativa e estratégica de cada participante.

Adotando a definição de Castronova (2001), o mundo virtual objeto de estudo nesta monografia será entendido como programa de computador cujas principais características são a interatividade, a materialidade e a persistência.

Nesse sentido, pela interatividade, entende-se que tal mundo virtual pode ser acessado simultaneamente através de um computador por várias pessoas, de modo que “os comandos executados por uma pessoa afetam os resultados dos comandos de outras” (CASTRONOVA, 2001, p. 6, tradução nossa). A fisicalidade, por sua vez, exprime que o acesso a esse mundo virtual se dá através de uma interface que simula o ambiente físico real, em primeira pessoa. Esse ambiente é “geralmente regido pelas leis naturais da Terra e é caracterizada pela escassez de recursos” (CASTRONOVA, 2001, p. 6, tradução nossa). Por fim, a persistência: através dela, entende-se que o mundo virtual permanece intacto quer alguém o esteja usando, quer não; ele memoriza a localização dos personagens, mapas, inimigos e itens virtuais mesmo que o jogador suspenda a execução do programa (CASTRONOVA, 2001).

Exemplificativamente, Castronova (2001) demonstrou que o mundo virtual é o produto da combinação do ambiente gráfico 3D de jogos como *Tomb Raider* com os sistemas de interação social baseados em bate-papo. Dessa forma, “em *Tomb Raider*, você comanda um personagem pela tela e faz algumas coisas; em um mundo virtual, outras pessoas estão correndo nesse mesmo espaço virtual, e elas podem conversar com você” (CASTRONOVA, 2001, p. 6, tradução nossa).

Além disso, a classificação dos diferentes tipos de mundos virtuais foi necessária para delimitação do objeto de estudo da presente monografia. Nesse sentido, os artigos acadêmicos

analisados desmembraram esses ambientes em quatro classificações distintas: estruturados, não estruturados, abertos e fechados.

Em ambientes virtuais estruturados, o mundo virtual não se apresenta como espaço de livre exploração pelos jogadores, mas têm como características objetivos e enredos pré-definidos para cada cenário do jogo. São, segundo Bartle (2004, p. 30, *apud* LEDERMAN, 2007) mundos em que a experiência de jogo equivale à jornada de um herói. Tal jornada necessariamente implica na participação do jogador em missões e ataques pré-definidos pelo jogo, enfrentando inimigos fixados por nível para adquirir experiência e receber conquistas previsíveis (LEDERMAN, 2007).

O MMORPG *World of Warcraft* (“WoW”) é um exemplo de *roleplaying game* estruturado. Segundo Camp (2007), o assinante de WoW pode escolher jogar como um dos tipos de personagem disponibilizados pelo jogo: druida, caçador, guerreiro ou mago; pode, também, assumir uma dentre muitas formas de vida: humano, anão, *orc*, *troll*, etc. Em resumo, a personalização dos personagens, apesar de dinâmica, é limitada à história principal do jogo, cuja narrativa desenvolve-se em torno da própria evolução daquele herói.

Contudo, segundo Lederman (2007), um mundo virtual não precisa ser necessariamente estruturado. Em MMORPGs não estruturados, a empresa desenvolvedora do jogo simplesmente fornece um ambiente virtual e avatares básicos para os jogadores, juntamente com ferramentas para criação personalizada de conteúdo, permitindo que os participantes realizem atividades livres de simulação de realidade. Neste tipo de mundo, “os usuários criam vidas virtuais, construindo casas, publicando jornais e criando *alter egos*. Eles gastam horas e horas criando a sua existência.” (MILLER, 2003, p. 435-437 *apud* LEDERMAN, 2007, p. 1627, tradução nossa).

O MMORPG *Second Life* (“SL”) é um exemplo de mundo virtual não estruturado. Assim como em *World of Warcraft*, os jogadores interagem através de um personagem personalizável. No entanto, segundo Camp (2007), enquanto em WoW os avatares são limitados em sua forma básica (os jogadores podem escolher formas humanas ou uma variedade de formas não humanas), em *Second Life*, os jogadores têm maior liberdade de modificação de seus personagens, que surgem sem papéis estruturados, com poucas características pré-definidas e com habilidades que não evoluem automaticamente com repetição de missões. Em

síntese, os desenvolvedores de jogos não estruturados deixam de definir o ambiente do jogo e apenas “fornecem cenários virtuais, pelos quais é possível a criação de quase qualquer item virtual imaginável através de um *script* básico de computador disponibilizado para todos os jogadores.” (CAMP, 2007, p. 7, tradução nossa).

A análise da estrutura dos MMORPGs mostrou-se importante para a definição do tratamento jurídico-tributário dos bens virtuais que serão comercializados nesses ambientes. Isso porque, a partir dela, é possível depreender uma segunda forma de classificação, que trata especificamente sobre como aqueles mundos virtuais interagem juridicamente com o mundo real: na forma de mundos virtuais abertos, fechados ou híbridos.

Em mundos virtuais abertos, segundo Castronova (2004), a fronteira entre estes e o mundo real é considerada porosa. Nesses ambientes, a moeda real, como o dólar americano, pode ser utilizada para adquirir moedas e bens virtuais do jogo; da mesma forma, a moeda virtual pode ser trocada por dólares americanos e bens reais. Esse é o caso do jogo *Second Life*, no qual a empresa desenvolvedora Linden Lab permite que os participantes convertam os lucros obtidos no ambiente virtual em moeda real através do LINDEX, sistema de câmbio oficial do jogo (TERANDO *et al.*, 2007).

Já em MMORPGs de mundos virtuais fechados, segundo Castronova (2004), a fronteira entre o mundo virtual e o mundo real é considerada impermeável. As únicas transações existentes são completamente virtuais, ou seja, envolvem apenas bens e moedas virtuais, não existindo ligação entre o mundo virtual e o mundo real (HUANG, 2015). Este é o caso, a princípio, do *World of Warcraft*, cujo Acordo de Licença de Usuário Final (“EULA”) até permite o comércio de bens e serviços virtuais dentro jogo, mas proíbe expressamente que os usuários convertam os bens virtuais em moeda do mundo real (TERANDO *et al.*, 2007).

Segundo Huang (2015), o *Government Accountability Office* (“GAO”)¹⁶. Em relatório publicado em 2013, considerou que as operações comerciais ocorridas no contexto dos mundos virtuais fechados não seriam tributáveis. Isso porque, nesse caso, por não haver possibilidade de conversão de bens ou moedas virtuais para moeda do mundo real, não existiria o que tributar.

¹⁶Órgão do Poder Legislativo estadunidense responsável pela prestação de auditoria, avaliações e investigações das contas públicas do governo para o Congresso. Atua de maneira semelhante ao Tribunal de Contas da União. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Government_Accountability_Office. Acesso em 21.11.2019.

No entanto, segundo Huang (2015), os jogos de MMORPG mais populares e rentáveis atualmente, como o *World of Warcraft*, na prática, não funcionariam no sistema de mundos virtuais fechados. Por essa razão, o GAO criou a definição dos mundos híbridos, que consistem em MMORPGs nos quais apenas um ou mais fluxos comerciais são proibidos, sendo estes, comumente, a venda de moeda virtual através de moeda real pelos jogadores, bem como a utilização de moeda virtual para compra de bens e serviços do mundo real. Em resumo:

“As transações que ocorrem no mundo virtual podem apresentar variações em função de seu relacionamento com o mundo exterior. Fala-se, assim, de uma economia virtual para se referir às atividades econômicas realizadas entre uma comunidade de entidades num ambiente virtual. Essas economias virtuais podem ser fechadas, o que significa que as atividades econômicas e unidades de troca usadas pela comunidade não interagem com a economia real existente fora do mundo virtual, ou podem ser abertas, notadamente quando se verificam atividades que ocorrem tanto no ambiente virtual quanto na economia real. Fala-se, ainda, de economias virtuais híbridas, nas quais alguns fluxos entre a econômica virtual e a economia real estejam proibidos/bloqueados” (POLIZELLI *in* MONTEIRO *et al.*, 2018, p.848)

Cumprido esclarecer que o objetivo dos desenvolvedores, no caso dos MMORPGs de tipo fechado, é manter o jogador *online*, pelo máximo de tempo possível, em busca da evolução dos seus personagens dentro daquele ambiente virtual. Isso porque se o jogador adquire itens de jogo (como poderes especiais, armas e outros equipamentos), “isso faria com que ele avançasse rápido demais pelas etapas do jogo. E se o jogador progredisse rápido demais pelo jogo, ele logo se sentiria chateado e mudaria de jogo” (POLIZELLI *in* MONTEIRO *et al.*, 2018, p.848)

Contudo, em seu relatório, segundo Huang (2015), o GAO admite que alguns MMORPGs que acolhem a dinâmica de mundo fechado acabam, invariavelmente, sendo atingidos pela economia do mundo real através de mercados secundários. Apesar dessas operações serem proibidas pelos desenvolvedores dos jogos (no caso do WoW, a empresa Blizzard Entertainment), conforme seus Acordos de Licença de Usuário Final, tal medida não parece ser a mais eficaz.

Isso porque, em MMORPGs como o *World of Warcraft*, nos quais a demanda e o interesse do público *gamer* são altos, são espontaneamente criados mercados secundários de trocas por terceiros, que abrem fluxos comerciais à margem do disposto nos Acordos de Licença de Usuário Final (HUANG, 2015). Dessa forma, o fato de que o EULA de WoW proíbe expressamente algumas modalidades de trocas comerciais se torna irrelevante: “os mundos de

vídeo games que possuem as maiores bases de jogadores – e, como consequência, os com maior potencial para transações comerciais – gerará mercados onde os jogadores trocam dólares reais por bens virtuais. E quando a aferição de renda ocorre, mesmo a renda ilegal, ela é tributável” (HUANG, 2015, p. 229-230, tradução nossa).

Dessa forma, primeiramente, considerando que o *World of Warcraft*, destinado a funcionar como um mundo fechado, transformou-se, na prática, em um mundo híbrido através da criação de mercados secundários por terceiros, e, ainda, que “os campos de batalha mais frutíferos para a recaptura de receitas fiscais são as de economias híbridas e de fluxo aberto, nas quais a vida virtual se cruza com realidade” (HUANG, 2015, p. 230, tradução nossa), esse foi o MMORPG escolhido como objeto de estudo da presente monografia.

3.3. Relações comerciais em *World of Warcraft*

Como ressaltado, MMORPGs como *World of Warcraft* tratam, tipicamente, da experiência de avançar níveis e completar vários objetivos que constituem a "jornada do herói" (LEDERMAN, 2007). Como consequência, tal jornada requer um personagem único para obter certos itens, tais como armas e armaduras protetoras, que possibilitam o sucesso do jogador enquanto o conteúdo do jogo se torna progressivamente mais desafiador (LEDERMAN, 2007).

Segundo Lederman (2007), itens de baixo valor, muitas das vezes, podem ser encontrados explorando o próprio ambiente virtual. Alternativamente, um "*loot*"¹⁷ de valor mais alto é tipicamente ganho através do confronto do herói com personagens não-jogáveis (“NPCs”), como monstros, que “*dropam*”¹⁸ itens mais raros quando derrotados.

Dado que a jornada do herói é, por si só, a proposta de *World of Warcraft*, pode parecer contraintuitivo que um jogador deseje comprar, com moeda real, um personagem em nível mais

¹⁷ “Saques”, como dinheiro e equipamentos, que podem ser obtidos ao completar uma missão ou derrotar um inimigo. Disponível em: <https://www.uol.com.br/start/ultimas-noticias/2019/01/10/glossario-gamer---termos-de-jogos-eletronicos.htm?cmpid=copiaecola>. Acesso em 21.11.2019.

¹⁸ DROPAR: Largar, deixar cair. Neologismo proveniente do inglês "drop", muito utilizado em jogos de computador ou console. Inimigos (monstros ou humanos) "dropam" (deixam cair) itens nos jogos. In: Dicionário Informal. Disponível em: <https://www.dicionarioinformal.com.br/dropar/>. Acesso em 21.11.2019.

avançado ou um item raro: por que comprar itens se parte da diversão é justamente conquistá-los?

Segundo Lederman (2007), jogadores compram personagens prontos e itens raros, principalmente, em razão do grande custo de tempo demandado para obtê-los através do próprio mundo virtual. Adquirir itens poderosos e a experiência necessária para missões avançadas pode exigir muitas horas de jogo, ao longo de muitos meses. Para avançar um personagem de baixo nível é necessária a conclusão de missões básicas, bem como o "*grinding*"¹⁹, que a maioria dos jogadores iniciantes considera entediante em comparação ao conteúdo disponível para personagens de alto nível (batalhas mais emocionantes, *drops* raros, etc.).

Dessa forma, apesar de muitos dos jogadores aceitarem investir o tempo necessário para evolução de seus heróis, outros, no entanto, que possuem pouco tempo livre, mas que possuem renda suficiente para tanto, ou que apenas desejam participar de missões com amigos que já se encontram em níveis mais altos em WoW, “podem preferir comprar um item necessário, um avatar de alto nível ou até mesmo a conta inteira de outro jogador contendo avatares e itens” (LEDERMAN, 2007, p. 1629). Isto porque:

“[S]e os amigos jogam WoW com personagens de nível 41 (que têm direito a *upgrades* nos meios de transporte [dentro do jogo]), não é possível acompanhá-los muito bem com um personagem de nível 1. Então, alguém pode querer comprar um personagem de nível 41 pronto para usar, em vez de levar um tempo considerável de jogo para subir o nível do novo personagem e acompanhar os outros. Ou alguém pode comprar um programa que vai fazer seu personagem executar as tarefas repetitivas básicas que aumentam os pontos de habilidade. Da mesma forma, se um determinado bem virtual for necessário, como um item especial, erva ou espada, pode ser mais barato comprá-la com dólares americanos reais, em um ambiente de troca *real money trading* (“RMT”) do que encontrar tempo para colher o ouro [moeda do jogo] necessário.” (CAMP, 2007, p. 12, tradução nossa)

Segundo Dibbell (2015), como os primeiros MMORPGs, lançados na década de 1990, possuíam sistemas rudimentares de troca de itens virtuais, os jogadores, de forma espontânea, começaram a organizar suas próprias formas de negociação dentro do jogo. Dessa forma, como em uma verdadeira profissão, alguns jogadores começaram a se estabelecer como comerciantes de itens virtuais em tempo integral.

¹⁹ Grinding em jogos eletrônicos é um termo que se refere a execução de tarefas repetitivas para se obter alguma vantagem usando a mesma estratégia. Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Grinding_\(jogos_eletr%C3%B4nicos\)](https://pt.wikipedia.org/wiki/Grinding_(jogos_eletr%C3%B4nicos)). Acesso em 21.11.2019.

No entanto, posteriormente, os desenvolvedores dos MMORPGs passaram a compreender que a transferibilidade de itens virtuais era essencial para o sucesso daqueles mundos virtuais. Segundo Dibbell (2015), foi exatamente essa a estratégia dos criadores de *World of Warcraft*, que desenvolveram casas de leilões automatizadas nas capitais dos reinos de fantasia do jogo para facilitar as trocas entre jogadores. A consequência lógica desse investimento nos sistemas de trocas de itens virtuais – somados ao crescimento da popularidade dos MMORPGs e o crescente número de jogadores com pouco tempo ou paciência para desenvolver seus personagens –, foi justamente o surgimento espontâneo de mercados virtuais de trocas de itens em moeda real, ou *real money trading markets*.

Os mercados virtuais de *real money trading* (“RMT”) podem ser definidos como *sites* de leilão *online*, mantidos fora do ambiente virtual do MMORPG, em que as transações comerciais de itens virtuais são realizada pelos jogadores por meio de moeda real. Segundo Camp (2007), o mercado de RMT de itens virtuais, cujos serviços cobrem o maioria dos MMORPGs mais famosos, como *World of Warcraft*, é robusto: “o presidente de um *site* de leilões estimou que mais de U\$ 880 milhões havia circulado pelo *site* durante o ano de 2004” (CAMP, 2007, p. 12).

Entre os itens mais procurados pelos jogadores, o mais comum para compra em moeda real é a própria moeda virtual do jogo (CAMP, 2007). Segundo o autor, como o *Gold* (“G\$”), moeda virtual de *World of Warcraft*, é altamente líquido, os jogadores conseguem facilmente comprá-lo ou vendê-lo no jogo por dólares americanos. Em 2007, ano em que o artigo foi escrito, o câmbio da moeda virtual vendida em mercados secundários de RMT variava de 4 a 10 *Gold* por 1 dólar americano, o que demonstra tanto a existência de alta demanda por esses bens virtuais, quanto a sua grande expressão econômica.

Ainda sobre a relevância econômica das transações realizadas em mundos virtuais como *World of Warcraft*, Castronova (2001) calculou o produto interno bruto (“PIB”) do que era então o MMORPG mais popular da época, o *EverQuest*. Para calcular o valor médio de cada nível de jogo, foram considerados os valores, expressos em dólares americanos, de contas de personagens de nível alto vendidas em sites de mercados secundários de RTM, bem como entrevistas realizadas com os próprios jogadores para definir a quantidade média de horas despendidas para subir de nível.

Ao multiplicar a taxa média de horas aplicadas pelos jogadores para subir de nível pelo preço dos níveis, Castronova (2001) conseguiu definir a quantidade de riqueza que um jogador médio era capaz de produzir em uma hora. Ao converter essa quantidade de horas em um ano, foi possível concluir que o PIB *per capita* de *EverQuest* seria equivalente a US\$ 2.226,00, aproximadamente o PIB *per capita* da Bulgária naquele ano. Por fim, ao multiplicar esse valor pela população de jogadores ativos daquele MMORPG, chegou-se a um valor de produto interno bruto total de 135 milhões de dólares americanos.

Esse expressivo valor “demonstra estatisticamente o que qualquer jogador de MMORPG sabe intuitivamente: os MMORPG podem ser jogos, mas também são economias” (DIBBELL, 2015, p. 11, tradução nossa). Segundo Dibbell (2015), o fato de que economias de jogos como *World of Warcraft* são essencialmente virtuais poderia ser uma distinção significativa para alguns fins, mas não, como demonstrado por Castronova, para fins de análise econômica básica. Dessa forma:

“Mesmo que os MMORPGs não tivessem um mercado interno próprio, a lógica de nivelamento dos personagens, por si só, forneceria as duas características básicas de qualquer sistema econômico: escassez de bens e como se decide alocá-los. Mais do que qualquer outra característica dos jogos, no entanto, é a simples capacidade dos jogadores de transferir bens entre si – encontrada universalmente nos MMORPGs – que provou ser a mais factível economicamente. Sem tal transferibilidade, não existiriam moedas virtuais, mercados virtuais, negociação com dinheiro real e, é claro, o *gold farming*. Com a transferibilidade, tudo isso é praticamente inevitável.” (DIBBELL, 2015, p. 11, tradução nossa).

Segundo Dibbell (2015), presume-se que as primeiras trocas de itens virtuais se deram através de acordos informais entre jogadores que se conheciam, sendo o pagamento realizado por cheque ou dinheiro fora do jogo, e a troca, selada com a transferência dos bens virtuais pelo personagem do jogador vendedor para o do comprador. Ocorre que, com o surgimento de *sites* de leilões como o eBay e sistemas de pagamento como o PayPal, foi inaugurado um sistema mais comercial, em larga escala, de trocas em moeda real (DIBBELL, 2015).

No caso de *World of Warcraft*, quando sua empresa desenvolvedora, a Blizzard Entertainment, passou a exigir que *sites* de leilão como o eBay encerrassem as vendas terceirizadas de itens virtuais do jogo, como o *Gold*, tal providência apenas acelerou a comercialização da moeda virtual, na medida em que os vendedores dos *real money trade markets* foram incentivados a criar seus próprios ambientes de comércio eletrônico (DIBBELL, 2015). Sobre o assunto, brilhantemente sintetiza Victor Polizelli:

“Em teoria, o WoW pretende operar como uma economia de fluxo fechado, pois seus programadores não permitem que os participantes efetuem transações com dinheiro real. Todavia, alguns participantes conseguem burlar tais proibições por meio de uma prática secreta conhecida como “troca por dinheiro real. As duas pessoas humanas interessadas na transação entram em acordo sobre a troca, o comprador paga ao vendedor com dinheiro do mundo real no mundo real e, depois, o avatar do vendedor transfere o item virtual para o avatar do comprador no mundo virtual.” (POLIZELLI in MONTEIRO *et al.*, 2018, p. 849-850).

Segundo Dibbell (2015), o volume de vendas de *Gold* cresceu com a consolidação dos mercados terceirizados de RMT, alimentados, em grande parte, pelo sucesso sem precedentes de *World of Warcraft*. Consequentemente, a produção de *Gold* por jogadores individuais – que, até então, era a única fonte abastecedora desses comércios virtuais –, viu-se incapaz de acompanhar o aumento daquela crescente demanda. Por isso, a automação do processo de *gold farming* tornou-se uma solução viável: programadores independentes passaram a desenvolver mecanismos conhecidos como *bot farms*, verdadeiros currais de robôs criados para colher recursos virtuais ininterruptamente, tendo sido essa, por algum tempo, a principal fonte de *Gold* para alguns vendedores virtuais (DIBBELL, 2015).

Contudo, a alta demanda de *World of Warcraft* impulsionou uma verdadeira indústria de *gold farming* na China, onde a mão de obra necessária é extremamente barata (CAMP, 2007). Nesse contexto, jogadores chineses são pagos, “por aproximadamente U\$ 0,25/hora” (DIBBELL, 2015, p. 13, tradução nossa), para coletar *Gold* e então revendê-lo nos mercados virtuais de RTM, que o vende por preços relativamente altos, calculados com base no tempo investido em sua obtenção.

A exploração é tamanha que “com esses índices, queixam-se os programadores de *bot farms*, os custos com o trabalho laboral de uma *Gold farm* chinesa podem ser tão competitivos quanto os custos de manutenção de *hardware* de uma *bot farm* dos Estados Unidos” (DIBBELL, 2015, p. 13, tradução nossa).

Não por outra razão que o ambiente de jogo de um *Gold farmer* chinês é mais parecido com uma fábrica chinesa do que com o mundo virtual de um típico jogador de WoW:

“[E]le joga em uma oficina rodeado por outros *gold farmers*. Ele trabalha doze horas por turno, sete dias por semana, e dorme em um dormitório com os outros *farmers* de *Gold* com quem trabalha. Ele bate um relógio no início do seu turno e, no final do

turno, entrega o produto do seu dia de trabalho, uma quantidade modesta de moedas de ouro virtual, aos donos das fábricas que pagam o seu salário. Os proprietários então vendem essas moedas, por dinheiro real, a um varejista online que as vende, por mais dinheiro real, a jogadores nos EUA ou na Europa que têm menos tempo ou paciência para realizar *grind* do que a maioria” (DIBBELL, 2015, p. 3, tradução nossa)

Nesse contexto, o trabalho humano chinês também torna possível a oferta de algo que as *bot farms* americanas não podem fazer: a prestação de serviços de evolução de personagens, nos quais trabalhadores tomam temporariamente a conta de jogo do cliente disposto a pagar e passam horas desenvolvendo o nível daqueles heróis. Tal vantagem fortalece ainda mais o crescimento da indústria de *gold farming* chinesa, que emprega aproximadamente 400.000 trabalhadores desde o lançamento de *World of Warcraft* (DIBBEL, 2015).

Como exemplo de mercado de *real money trade*, que demonstra tanto a facilidade de compra dos itens virtuais mais relevantes em *World of Warcraft*, quanto os montantes expressivos de moeda real (no caso, dólares americanos) passíveis de serem obtidos por meio dessas trocas comerciais, tem-se o mercado secundário *Player Auctions*, pelo qual jogadores podem facilmente obter *Gold*, itens especiais e até mesmo contas inteiras de jogo:

Buy WoW Gold - World of Warcraft Currency Market

Looking to buy cheap WoW Gold? You're in the right place! Our platform has thousands of offers with discounts of up to 54% when you buy gold in bulk. Our Sellers provide quick delivery (as fast as 20 minutes) and great customer service, and our customer support team is ready to help. So declare your allegiance, stack up on some valuable gold and join the Battle for Azeroth! Play WoW Classic? [Buy Classic WoW gold here.](#)

4.6 out of 5 ★★★★★ Based on the total ratings of 58 orders in the past 30 days See Latest Reviews

Gold (2528) Items (153) Accounts (68) Power leveling (57) CD Keys (311) Game Tools

WOW CLASSIC MARKETPLACE [CLICK HERE](#)

Aegwynn Alliance Quantity: 200K Gold **GO** 3 Offers found

Volume discount: The seller offers a special discount when you buy more.

	Delivery Speed	Rating	Price	
haidi1408	🕒 24 Hours	★★★★★ 25229	\$ 55.00 \$1 = 3.636K Gold	DETAILS BUY NOW
yezige	🕒 48 Hours	★★★★★ 4374	\$ 40.00 \$1 = 5.000K Gold	DETAILS BUY NOW
waffi	🕒 48 Hours	★★★★★ 729	\$ 39.84 \$1 = 5.020K Gold	DETAILS BUY NOW

(Imagem 1: Compra e venda de *Gold*, itens, contas e outros produtos no *site Player Auctions*)

Assim, conclui-se que o *World of Warcraft* movimenta uma indústria mundial de produção de moedas virtuais com gigantesco potencial econômico. Tratando-se de trocas comerciais realizadas essencialmente com base em preços fixados em moedas reais, seria possível vislumbrar, do ponto de vista jurídico brasileiro, a viabilidade da tributação desses fluxos virtuais. Para tanto, primeiramente, mostra-se necessária a análise das hipóteses dessas transações, que permeiam os mundos real e virtual.

3.4. Tratamento jurídico-tributário das trocas comerciais em *World of Warcraft*

Inicialmente, para esse ponto, cabe trazer a ressalva formulada por Victor Polizelli: existem justificativas suficientes para a tributação das atividades e do comércio eletrônico realizado entre seres humanos, através de seus avatares no mundo virtual, envolvendo bens virtuais por eles criados, encontrados ou obtidos em batalhas realizadas em jogos como o *World of Warcraft*? (POLIZELLI *in* MACHADO, 2018).

Como sabemos, os ordenamentos jurídicos do mundo inteiro têm sido constantemente desafiados pelo avanço das novas tecnologias. O que se vê é o aumento da permeabilidade entre os limites que separam os mundos real e virtual: vem se tornando mais difícil a separação dessas duas realidades, tão intrinsecamente relacionadas à vida dos jogadores mais fiéis dos MMORPGs.

Tanto é verdade que, em decisão proferida recentemente pela Vigésima Quarta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, foi reconhecida a indissociabilidade da imagem da pessoa física da pessoa virtual, atraindo a condenação ao pagamento de danos morais pela empresa Activision Blizzard Brasil Promoções Ltda. a um jogador banido do jogo *World of Warcraft* por ter supostamente utilizado programas conhecidos como *bots*, proibidos pelo jogo, conforme ementa a seguir colacionada:

APELAÇÃO CÍVEL. INDENIZATÓRIA. BANIMENTO DE JOGOS VIRTUAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE CONDUTA DESLEAL DO CONSUMIDOR/JOGADOR. DANO MORAL CONFIGURADO. Participante de jogos virtuais que, em razão de alegada atitude ilícita no jogo, foi permanentemente banido do site. Conduta ilícita não comprovada. Sentença de parcial procedência que determinou o reingresso do Autor no jogo, preservadas as características que seu personagem possuía no momento do banimento, com a reativação de sua conta,

conforme requerido. O mundo virtual demanda hoje novas formas de soluções dos problemas da vida, ou mesmo que sejam aplicadas às novas realidades soluções pré-existentes. Por isso a internet e sua realidade virtual não podem ficar de fora dessa interação. Levando em conta uma interpretação evolutiva, afigura-se razoável impor à imagem virtual um valor, como ocorre com a imagem humana real, notadamente em casos concretos semelhantes, além do que sempre por trás de um participante de competição virtual existe uma pessoa com sentimentos e dignidade, pelo que resta claramente configurado dano moral, posto que o nome virtual do Autor permaneceu à vista de todos como banido. Dano moral configurado. Lesão ao direito da personalidade. Patente a quebra da legítima expectativa em relação ao site, no qual o Autor era assinante e muito bem classificado, em meio a mais de dez milhões de jogadores em todo o mundo. Quantum reparatório. Elementos que justificam o arbitramento em R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Valor que se afigura em harmonia com o princípio da proporcionalidade. Honorários advocatícios majorados para 15% do valor da condenação, na forma do art. 85 § 11 do CPC. Reforma parcial da sentença. Provento do recurso.²⁰

Como se vê, ainda que seja esta uma discussão bastante prematura, é certo que as instituições nacionais e internacionais já se adaptam à nova realidade trazida pelos mundos virtuais de jogos como o *World of Warcraft*, como é possível avaliar pela análise da referida decisão proferida pelo TJRJ, que inovou ao reconhecer a necessidade de aproximação dos institutos que regem o nosso ambiente natural e os mundos virtuais:

“Ora, não ficou claro nem provado, e essa era a obrigação da Apelada, que o consumidor estava agindo de forma desonesta no jogo, não restou provado em nenhum momento que o Apelante não permanecia, de fato, mais de 10 horas seguidas jogando. Nesta perspectiva, não se pode dissociar a imagem virtual da imagem real. Ponto pacífico neste momento é o fato de que a imagem do Apelante, ainda que virtual, ficou “no ambiente virtual” exposta em lista desabonadora por tempo bem superior do que o devido, gerando evidentes transtornos entre seus conhecidos e demais competidores.”²¹

Nesse sentido, Leandra Lederman (2015), questiona se os itens virtuais (aqui considerados apenas os bens intangíveis que só podem ser criados e usados em ambientes do mundo virtual para melhorar a experiência de entretenimento dos jogadores) constituiriam mesmo “bens transacionáveis” para fins de tributação desse novo tipo de troca comercial.

A autora, após a análise do Acordo de Licença de Usuário Final (“EULA”) de jogos estruturados como o *World of Warcraft* (frise-se, jogo originalmente concebido por seus desenvolvedores como um mundo virtual fechado, mas que transformou-se em jogo de sistema híbrido em razão do surgimento de mercados secundários de trocas de itens com dinheiro real),

²⁰ TJRJ. Apelação Cível nº 0033863-56.2016.8.19.0203. Relator: Desembargador Alcides da Fonseca Neto. DJ: 03/11/2009. Migalhas, 2019. Disponível em: <https://migalhas.com.br/arquivos/2019/10/art20191024-05.pdf>. Acesso em: 21.11.2019.

²¹ Ibidem.

concluiu que os itens virtuais trocados entre personagens não constituiriam bens no sentido jurídico, na medida em que todos os itens virtuais do *WoW* são de propriedade intelectual exclusiva da Blizzard Entertainment, empresa desenvolvedora e mantenedora do jogo, não havendo que se falar em propriedade por parte dos jogadores.

Bryan Camp (2007) entende que as atividades realizadas no mundo virtual devem ter sua tributação postergada para o momento em que os itens virtuais podem ser convertidos em moeda ou bens do mundo real. Apesar disso, diferentemente de Lederman, o referido autor não limita a possibilidade de tributação das transações comerciais dos mundos virtuais à análise da qualificação jurídica de itens como bens (ou não) de acordo com os termos de contratação deste ou daquele jogo.

Isso porque, para o autor, os Acordos de Licença de Usuário Final (“EULA”) de jogos como *World of Warcraft*, no que se refere à questão tributária, são facilmente questionáveis: esses contratos são, na maioria das vezes, similares a contratos de adesão, nos quais os jogadores não têm escolha sobre o que assinam.

Mesmo que consideremos que tais termos de contratação sejam acordados conscientemente pelos usuários, ainda se deve levar em conta que o jogador constitui o elo vulnerável do acordo, uma vez que inexistente liberdade de elaboração de parte de seus termos. Poderia o Estado definir a quem é atribuída a propriedade desses bens para fins de configuração de possíveis hipóteses de incidência tributária?

De todo modo, no ponto que interessa à presente monografia, consideraremos unicamente a atual tendência de estreitamento dos conceitos jurídicos que definem o mundo real e aqueles que ocorrem exclusivamente em mundos virtuais para demonstrar a possibilidade de tributação das transações comerciais, no que tange ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) e ao Imposto sobre Serviços (“ISS”), pela ocorrência de transações que envolvem os já definidos conceitos de *Software as a Product* (“SaaS”) e de *Software as a Service* (“SaaS”).

Aqui, será proposta uma adaptação das hipóteses de incidência tributária, defendidas por Lucas de Lima Carvalho e Rogério Baptista Fedele, em três casos de estudo que tratam de

relações jurídicas entre diferentes partes engajadas no universo dos MMORPGs, neste caso aplicadas exclusivamente às hipóteses fáticas que ocorrem em *World of Warcraft*.

Utilizando a metodologia adotada pelos autores, o termo “MMORPG” não será utilizado apenas para definir o *software* utilizado pelo jogador (a própria plataforma de jogo, o mundo virtual em si), mas para se referir à empresa desenvolvedora de *World of Warcraft*, a Blizzard Entertainment, que poderá ser entendida como prestadora do serviço (quando for possível concluir pela definição do tratamento jurídico-tributário da troca comercial pela sistemática do *SaaS*) ou como empresa vendedora de um bem digital permanente (se a conclusão apontar para *SaaS*). No mesmo sentido, o tomador do serviço ou o adquirente do bem digital será referido nesses casos como jogador ou usuário.

No primeiro caso, será analisada a qualificação jurídico-tributária da relação estabelecida entre o MMORPG e seu jogador, considerando a existência de vínculo preexistente entre as partes, quando da aquisição de um acesso especial a áreas específicas do jogo. Aqui, trataremos que pagamentos realizados em moeda real, feitos pelo jogador ao MMORPG, para que seu personagem possa “circular por áreas antes não permitidas a ele, com o intuito de explorar mais tesouros, enfrentar oponentes de níveis superiores e participar de *quests* especiais.” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 670).

Esse é o caso do jogador que adquire uma assinatura simples de *World of Warcraft*, obtida através do *site* da empresa Blizzard Entertainment, para acessar o conteúdo básico do jogo e que, com o lançamento de pacotes de expansão de jogo pela empresa desenvolvedora – que trazem consigo novos mapas, itens e missões –, decide comprar essas novas licenças de *software* para ter acesso àquele conteúdo exclusivo.

No segundo caso, será analisada a qualificação jurídico-tributária da relação estabelecida entre um MMORPG e seu jogador, também com vínculo pré-existente, que ocorre quando da aquisição de um conjunto de benefícios do jogo pela loja virtual da própria empresa desenvolvedora.

No caso de *World of Warcraft*, ainda que a política do jogo restrinja a venda de benefícios que possam desequilibrar o sistema de desenvolvimento de personagens daquele mundo virtual (itens que tornam alguns personagens muito mais fortes que outros), é possível

a aquisição de alguns bens virtuais, como montarias, companheiros animais e serviços de “troca de nome” e “mudança de raça” de personagens através da *Blizzard Shop*, loja virtual da empresa desenvolvedora do jogo.

Por fim, no terceiro caso, será analisada a qualificação jurídico-tributária da relação comercial que ocorre quando jogadores transferem bens digitais entre si (sendo estes aqui considerados as poções, itens mágicos e outros bens obtidos exclusivamente no jogo), utilizando, a princípio, a própria moeda virtual do MMORPG.

No caso de *World of Warcraft*, como visto anteriormente, a troca de itens como equipamentos e armas entre os jogadores, mesmo dentro do universo do MMORPG, é bastante limitada. De toda sorte, a troca de diversos itens virtuais é possível pela troca direta entre jogadores e por meio das chamadas *Auctions Houses*, verdadeiras casas de leilão nas quais jogadores anunciam seus produtos e fazem suas melhores ofertas.

3.4.1. Hipótese 1: MMORPG, jogador e acesso às novas áreas de jogo

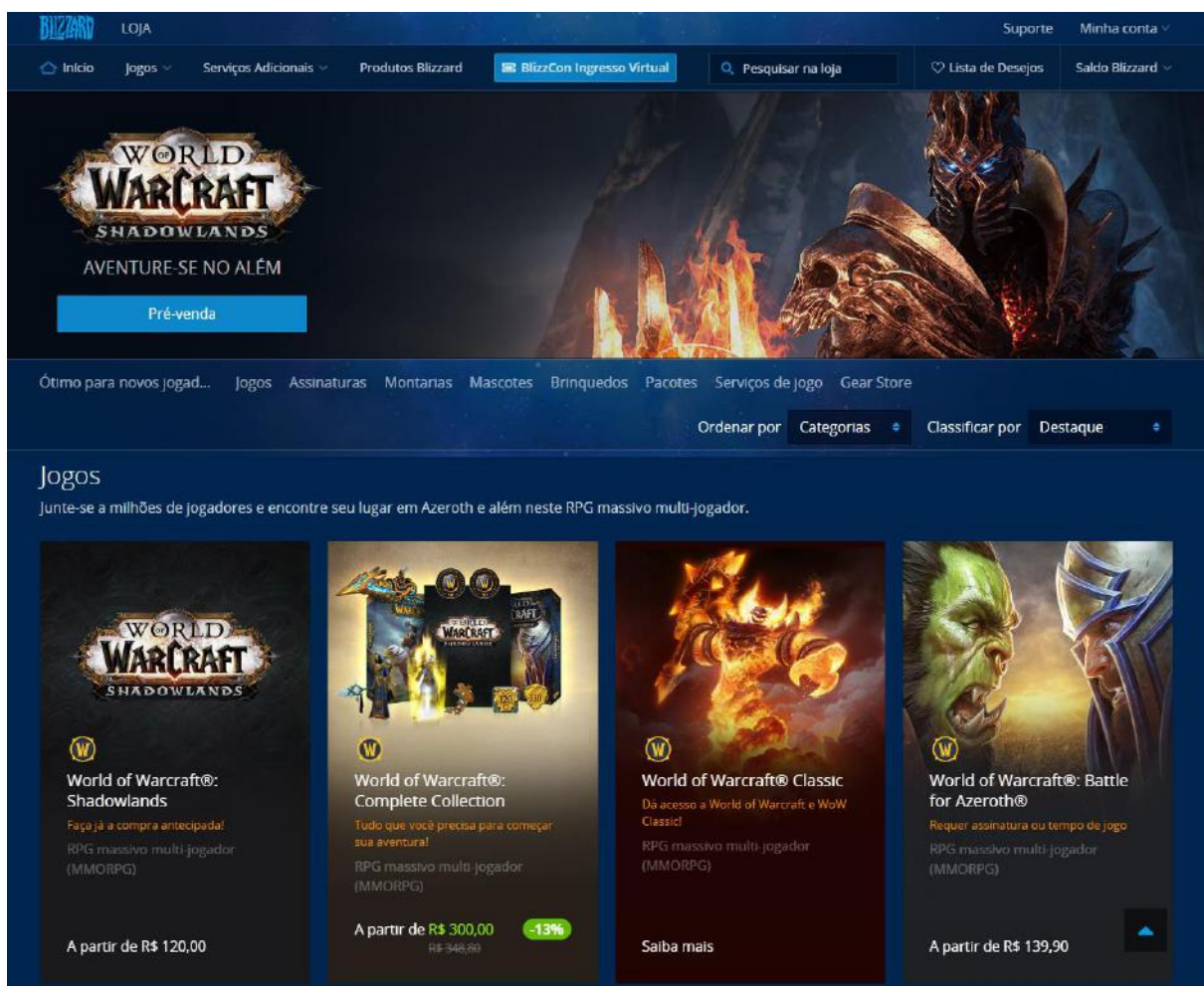
Conforme alertam os autores, a principal premissa neste caso é a preexistência de uma relação jurídica entre o MMORPG e o jogador. Em outras palavras, “não se cuida aqui de um licenciamento de *software* entre MMOG e Jogador, uma vez que o licenciamento ocorreu no momento da aquisição do produto ou do serviço subjacente.” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 671). Isto quer dizer que, aqui, não trataremos da aquisição originária da assinatura do jogo – até porque, nesse caso, não há dúvidas de que incide o ISS sobre o licenciamento de uso do *software*, de acordo com a Lei Complementar nº 116/2003²² – mas sim da compra de pacotes de expansão, que oferecem conteúdo inédito ao jogo.

Em *World of Warcraft*, um jogador iniciante pode começar sua aventura adquirindo acesso ao conteúdo básico do jogo *World of Warcraft®: Battle for Azeroth®* (que, atualmente, devido à reformulação desse MMORPG, já conta com todo o conteúdo dos pacotes de expansão lançados até então), enquanto aguarda o lançamento do novo pacote “*World of Warcraft®: Shadowlands*”, que contará com acesso às chamadas “Terras Sombrias”, um novo mapa

²² Incidirá ISS sobre “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”, conforme item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar nº 166/2003.

disponível, através do qual os jogadores poderão explorar “reinos ocultos, cheios de maravilhas e horrores, que aguardam todos aqueles que fazem a travessia para o Outro Lado”²³.

A compra dos conteúdos é realizada diretamente na plataforma conhecida como *Blizzard Shop* (ou “Loja da Blizzard”, em tradução livre) e aperfeiçoada com o *download* do *software*, conforme captura de tela do *site* disponibilizado pela empresa desenvolvedora do jogo, na qual se demonstra perfeitamente a hipótese ilustrada anteriormente pela autora Daniela Braghetta, com relação ao comércio direto *business-to-consumer* (“B2C”):



(Imagem 2: Venda do jogo base *World of Warcraft®: Battle for Azeroth®* e da expansão *World of Warcraft®: Shadowlands*)

Dessa forma, nessa hipótese, o que ocorre é “a oferta de novas funcionalidades para o mesmo software já licenciado, em particular, o acesso a áreas específicas do jogo”

²³BLIZZARD STORE. Disponível em: <https://us.shop.battle.net/pt-br/product/world-of-warcraft-shadowlands>. Acesso em 21.11.2019.

(CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 671), sendo que discussão tange o âmbito da incidência do ISS ou do ICMS, segundo os autores, em razão da possibilidade de análise dessa transação comercial de duas formas distintas:

Em primeiro lugar, (1) indagamos se a oferta de novas funcionalidades de um software configuraria uma “nova licença de um mesmo software”, ou a “licença de um novo software”, ambas aptas a trazer a incidência de ISS. Em segundo lugar, (2) indagamos a natureza das funcionalidades ofertadas: o “acesso a áreas específicas do jogo” é qualificável como um serviço, como um bem ou como um direito? (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 671)

Quanto ao primeiro questionamento, entenderam os autores que “a aquisição do acesso a novas áreas do mesmo jogo é licença adicional do mesmo *software*, portanto submetida ao ISS”, conforme já demonstrado anteriormente. A definição de “programa de computador” trazida no artigo 1º, da Lei nº 9.609/1998, conhecida como “Lei do Software”, determina que:

“Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”²⁴

Através da definição trazida pela Lei do Software, os autores concluíram que os novos territórios de um MMORPG – como as Terras Sombrias de *World of Warcraft®: Shadowlands* –, sem sombra de dúvidas compunham um “conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada”, o que os aproximou fortemente do conceito de *software* da própria lei de regência sobre o tema.

Vale ressaltar que o fato de esse conjunto organizado de instruções não ser comercializado em suporte físico não tem o condão de desnaturalizá-lo como *software*, uma vez que o conjunto deve estar contido, veiculado em um suporte físico “de qualquer natureza”, “o que incluiria qualquer suporte físico utilizado pela empresa desenvolvedora e mantenedora para oferecer o jogo (como um servidor, por exemplo)” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 671).

²⁴ BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm. Acesso em 21.11.2019.

Além disso, todas as demais características de um programa de computador descritas no artigo 1º da Lei do Software estão presentes em um pacote de expansão de *World of Warcraft*. Através da hipótese levantada pelos autores, que se relacionava especificamente com o MMORPG *Dofus*, foi possível verificar que “do ponto de vista contratual, o valor pago em moeda real pela assinatura “estendida” de um jogo é entendido como contraprestação pela licença de um *software*”. (CARVALHO; FEDELE in MONTEIRO, 2018, p. 671)

Sobre o assunto, toma-se como exemplo um trecho da página de Termos e Condições de Uso do *World of Warcraft*.

“Concessão de Licença.

Se você aceitar e obedecer aos termos deste Contrato, a Blizzard concederá e você receberá uma licença não exclusiva e não sublicenciável, limitada e revogável, para usar a Plataforma sujeitos às "Limitações de Licença", estabelecidas na Seção C abaixo, como segue:

(...)

Propriedade da Blizzard.

Exceto no caso dos Jogos dos Licenciados, a Blizzard é a proprietária ou licenciada de todos os direitos, títulos e interesses do e para a Plataforma, os Jogos que sejam produzidos ou desenvolvidos pela Blizzard (“Jogos da Blizzard”), Jogos Personalizados derivados de um Jogo da Blizzard, Contas e todas as funcionalidades e componentes. A Plataforma e os Jogos da Blizzard podem conter materiais licenciados para terceiros por parte da Blizzard, e esses terceiros podem fazer valer seus direitos de propriedade contra você caso você viole este Contrato. Os seguintes componentes da Plataforma (que não incluem conteúdo ou componentes dos Jogos dos Licenciados) são de propriedade da Blizzard ou por ela licenciados:

i) Todo o conteúdo virtual que aparece na Plataforma ou nos Jogos da Blizzard, tais como:

- 1) Componentes visuais: Locais, arte, desenhos estruturais ou de paisagem, animações e efeitos audiovisuais;
- 2) Narrações: Temas, conceitos, histórias e arcos narrativos;
- 3) Personagens: Os nomes, aparências, inventários e bordões de personagens do Jogo;
- 4) Itens: Bens virtuais, tais como cartões digitais, moeda corrente, poções, armas, armaduras, itens usáveis, fantasias, sprays, mascotes, montarias virtuais, etc.;

Pela leitura do termo, é possível verificar que mesmo o conteúdo que é franqueado aos jogadores de *World of Warcraft* é a eles cedido como conteúdo submetido à licença de uso de *software*, e há ressalva expressa de que o conteúdo não constitui propriedade para o jogador que o adquire (CARVALHO; FEDELE in MONTEIRO, 2018).

Ou seja, não há dúvidas de que as Terras Sombrias de *World of Warcraft* constituem um “conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada”, e que os Termos e Condições de Uso do *World of Warcraft* tratam esse acesso ampliado ao jogo como parte do

direito de uso cedido aos jogadores – o que facilmente identifica essa relação comercial como uma hipótese de incidência do ISS.

Por fim, com relação ao segundo questionamento dos autores, que discute se o acesso a áreas específicas do jogo seria qualificável como um serviço, como um bem ou como um direito, Castro e Fedele arrematam a análise da primeira hipótese apresentando a discussão travada na Solução de Divergência COSIT RFB nº 6, de 3 de junho de 2014 (cujas conclusões, frise-se, possuem caráter vinculante para decisões administrativas no âmbito da Receita Federal do Brasil), com trecho de sua ementa abaixo transcrito:

“NATUREZA DAS ATIVIDADES EXECUTADAS POR DATA CENTER. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL. IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS DESPESAS COM EQUIPAMENTOS E SUA GESTÃO DAS DESPESAS COM SERVIÇOS DE APOIO. Divergência entre a SC nº 99 - SRRF/09 e a SC nº 86 - SRRF/08: A contratação de um data center não se caracteriza como uma locação de bem móvel, mas sim como uma típica prestação de serviços. Nesse sentido, sobre as remessas para pagamento dos serviços prestados por data center devem incidir o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), a CIDE/ Royalties e as Contribuições PIS-importação e Cofins-importação, nos termos da legislação aplicável. Entende-se que a atividade de prestação de serviço por um data center, tendo em vista sua própria natureza, não é passível de segregação para efeitos tributários entre os equipamentos e a gestão dos serviços de apoio que a compõe, pois estes se subsumem naqueles.”²⁵

Nas linhas daquela Solução de Divergência, da qual adotaram o mesmo raciocínio os autores citados nesta monografia, não seria absurdo classificar o acesso a novas áreas de um MMORPG como um acesso físico a um território – em outras palavras, “um direito de passagem, ou mesmo o uso de um espaço físico por tempo determinado, o que se assemelharia a uma “locação” virtual” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 672).

Ocorre que o “acesso físico” a esse novo território é suportado por uma gama de diferentes serviços, que vão desde a hospedagem de dados até a garantia de segurança da conta de cada usuário e as funcionalidades próprias do jogo. Dessa forma, concluem os autores que “a natureza dessa oferta aos usuários, portanto, revela inegável caráter de serviço, e não de bem ou mesmo de direito”, o que aproxima definitivamente a hipótese 1 aqui apresentada, qual seja, a de aquisição de conteúdos estendidos pelo jogador pela da empresa desenvolvedora do MMORPG, à constituição do fato gerador do ISS.

²⁵ Solução de Divergência COSIT nº 6, de 03 de junho de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54319>. Acesso em 21.11.2019.

3.4.2. Hipótese 2: MMORPG, jogador e pacotes de benefícios

Inicialmente, importa ressaltar que existem grandes similaridades entre o caso apresentado na hipótese 1 e o presente, dentre as quais podemos citar a preexistência do vínculo entre o MMORPG e o jogador – pela qual presume-se que já houve aquisição da assinatura para licença de uso do *software* entre as partes, anteriormente identificada como hipótese de incidência do ISS.

A diferença relevante entre as duas hipóteses está no fato de que, aqui, o MMORPG oferece não uma licença complementar de uso do *software* do jogo, mas sim um conjunto de bens digitais determinados, que dão direito a vantagens determinadas dentro do mundo virtual.

Em *World of Warcraft*, o jogador tem a faculdade de adquirir, através da plataforma conhecida como “Loja da Blizzard”, pacotes de itens e serviços de jogo capazes de personalizar sua jornada. Não são itens críticos para o avanço do desenvolvimento do herói, mas são capazes de a ele atribuir características únicas –através de montarias diferenciadas, mascotes, pacotes de brindes e serviços de jogo (mudança de aparência, nome, facção e raça, por exemplo) adquiridos exclusivamente por meio daquela plataforma.

De acordo com Carvalho e Fedele, no que diz respeito aos itens exclusivos, como aqueles comercializados na Loja da Blizzard, “resta caracterizada a operação tributável pelo ICMS, porquanto configurada a operação de compra e venda de mercadoria (a saber, bem oferecido ao comércio)” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 674).

Tal entendimento é confirmado pelo disposto na Decisão Normativa CAT nº 4, de setembro de 2017, do Estado de São Paulo, o qual definiu que incide ICMS sobre a comercialização de *software* não personalizados sem suporte físico, conforme trecho destacado a seguir:

“3. No que se refere à forma de comercialização, os softwares não personalizados podem ser suas cópias distribuídas em larga escala por meio físico ou serem negociados em meio digital, tanto por download como por *streaming* (utilização do software “na nuvem”). Essa alteração, no entanto, não tem o condão de descaracterizar a natureza de produto desse tipo de software (mercadoria). A circunstância de o adquirente instalar o software (de loja física ou virtual) em sua máquina (download),

ou utilizá-lo “na nuvem” por meio de internet (streaming) não descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de software pronto.

4. Portanto, há incidência do ICMS nas operações com *softwares*, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, independentemente da forma como são comercializados. (REF 54 da p 674)²⁶

Os autores ressaltam, ainda, a tributação do item exclusivo sob a sistemática do ICMS, completamente daquela relação jurídica anteriormente discutida, na qual se paga pelo acesso ao *software* do jogo *World of Warcraft*, não depende da possibilidade de comercialização entre usuários do jogo desses bens virtuais. Dessa forma, é plenamente possível “cogitar que um item exclusivo que seja pessoal e intransferível, como uma armadura, arma, ou mesmo uma habilidade qualquer” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 674) sem que haja desnaturação da hipótese de incidência do ICMS.

Portanto, o que se mostra realmente relevante é que a comercialização do item exclusivo tenha ocorrido entre a empresa desenvolvedora e o jogador, pela da aquisição de um pacote de benefícios, celebrada mediante o pagamento de uma determinada soma em dinheiro. O fato de esse bem digital não poder ser posteriormente transferido entre jogadores não descaracteriza a operação inicial “como uma operação intrinsecamente conceituável como de compra e venda de mercadoria, portanto sujeita ao ICMS, na modalidade de *SaaS*, e não ao ISS, na modalidade de *SaaS*” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 674).

3.4.3. Hipótese 3: jogador, jogador e item de jogo

Por fim, no universo de *World of Warcraft*, os jogadores podem selecionar itens de sua propriedade e transferi-los a outros jogadores em troca da moeda virtual do jogo, o *Gold*, ou outros itens de seu interesse. Tal faculdade do jogador é possibilitada pelo sistema de transferência entre personagens (na qual a troca é realizada diretamente entre os pares) e também através das casas de leilão do jogo, conhecidas como *Auction Houses*, nas quais os jogadores podem expor seus produtos, oferecer lances e arrematar itens raros:

²⁶ Decisão Normativa CAT nº 4 de 20 de setembro de 2017. <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=350348>. Acesso em 21.11.2019.



(Imagem 3: Exemplo de *Auction House* em *World of Warcraft*)

Inicialmente, surge a dúvida quanto à localidade em que se efetiva a troca comercial de itens virtuais dentro do jogo. Supondo que o jogador-comprador e o jogador-vendedor sejam pessoas físicas residentes no Brasil e que a plataforma do *World of Warcraft* esteja hospedada em um servidor localizado nos Estados Unidos, os autores indagam: a operação analisada seria tributável pelo ICMS no Brasil?

Lembramos que, como demonstrado anteriormente, os jogadores de *World of Warcraft* costumam negociar os itens virtuais em mercados secundários de trocas em moeda real, apesar de tal prática ser proibida pelo Acordo de Licença de Usuário Final (“EULA”). No presente caso, analisaremos apenas a hipótese na qual um jogador-vendedor, localizado no Brasil, transfere bens digitais, através da própria plataforma do jogo, para um segundo jogador, também domiciliado no Brasil.

Dessa forma, segundo os autores, mesmo considerando que a troca de itens foi efetivada em um servidor de hospedagem localizado nos Estados Unidos, deve-se reconhecer que bem digital foi retirado da conta local do jogador brasileiro vendedor e foi transferido para a conta local do jogador brasileiro comprador. Nesse sentido, a operação poderia ser facilmente compreendida como *download* de um bem digital, na forma de *Software as a Product*, e, sob esse prisma, poderia ser tributada pelo ICMS.

Ao admitir essa possibilidade, Carvalho e Fedele suscitam uma preocupação relevante para fins de configuração da hipótese de incidência do ICMS, no que tange ao valor do item transacionado. Isso porque tal valor, na situação fática exposta na presente hipótese, seria expresso unicamente na moeda do jogo (se estivermos nos referindo especificamente ao MMORPG *World of Warcraft*, a moeda do jogo seria *Gold*).

Felizmente, os autores demonstram que a questão pode ser resolvida pela utilização de alguma forma de câmbio, prevista pelo próprio jogo, entre a moeda virtual e alguma moeda real, ou ainda pelo arbitramento do valor de cada item virtual, usando como parâmetro outros itens disponíveis no jogo, vendidos por meio de dinheiro real através Loja da Blizzard, e comparando as suas características com as do item transacionado entre os jogadores. Sobre o assunto, demonstram os autores:

“Para ilustrar este último cenário, suponhamos que determinada espada seja comercializada entre Jogador 1 e Jogador 2, no Wow, pelo valor de 1kk de Gold. Suponhamos, ainda, que não exista um câmbio oficial entre Gold e qualquer moeda real. Uma forma de estabelecer o valor da espada que foi transacionada, de modo a submeter essa operação ao ICMS, seria, por exemplo, comparar os atributos dessa espada aos atributos de outra espada vendida pelo jogo por moeda real (mediante uma assinatura específica -- caso 2), com o intuito de arbitrar um valor aproximado para o valor em Gold da espada. Outra possibilidade seria utilizar o valor de cotação “não oficial” dos Gold em moeda real, com o intuito de aferir valor em reais da transação entre o Jogador 1 e o Jogador 2, valor esse tributável pelo ICMS.” (CARVALHO; FEDELE *in* MONTEIRO, 2018, p. 675)

Portanto, ainda que de difícil mensuração, mostra-se possível dar liquidez ao valor transacionado nas trocas de itens virtuais pelos próprios jogadores para fins de configuração da hipótese de incidência do ICMS.

CONCLUSÃO

Apesar de ser possível vislumbrar meios de se tributar as operações comerciais que ocorrem entre o mundo real e o universo virtual de *World of Warcraft*, partindo da definição do que seriam os *softwares* como serviço (SaaS) e os *softwares* como produto (SaaP), certo é que tal avaliação deve ser realizada com exemplar cautela.

Em primeiro lugar, pretender a tributação das transações comerciais eletrônicas e das prestações de serviços digitais mostra-se um plano de difícil execução, na medida em que, atualmente, tal possibilidade é construída sobre a aplicação do Direito com amparo em analogias. Como se sabe, o parágrafo 1º, do artigo 108, do Código Tributário Nacional veda o uso de analogias para exigir tributo não previsto em lei, o que dificulta o debate acerca da possibilidade dessas formas de tributação.

Além disso, deve-se considerar que os jogos digitais, em sua essência, foram desenvolvidos com o objeto de entreter uma legião de jogadores fiéis, que devotam horas do seu tempo de lazer (e grande parte de sua renda) apenas para satisfazer sua necessidade de diversão e entretenimento. Nesse contexto, seria adequado tributar operações que ocorrem espontaneamente, entre pessoas físicas, que apenas buscam a fuga das obrigações diárias que impõe a vida real? Seriam as autoridades administrativas capazes de fiscalizar tais operações?

Diante de tais dificuldades, não se pode perder de vista, contudo, que, atualmente, os entes federados brasileiros debruçam-se sobre a possibilidade de uma reforma tributária. Dessa forma, o que se vê é que nos encontramos no momento ideal para o debate acerca da edição de uma lei de regência sobre o comércio eletrônico de mercadorias e serviços digitais, de modo a disciplinar as hipóteses de tributação desses bens digitais e resolver o conflito de competência entre Estados e Município.

A preocupação que envolve a necessidade de legislar a configuração das hipóteses de incidência do ISS e ICMS, no que tange à economia digital, surge do fato de que, caso essas manifestações continuem a ser disciplinadas por diferentes legisladores (e até mesmo pelo Poder Executivo – como procedeu-se pela edição da Decisão Normativa CAT nº 4, de 20 de setembro de 2017, em São Paulo), não terá fim o debate da tributação dos bens digitais, porquanto essas novas configurações tecnológicas, que merecem a atenção do Direito Tributário no Brasil (pois demonstram-se relevantes do ponto de vista econômico, de capacidade contributiva e da isonomia fiscal) permanecerão baseadas em conceitos vagos, arcaicos, ou até mesmo conflitantes, o que não se pode permitir.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, A. **Direito tributário brasileiro**. 14^a Ed., ver. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETO, A. F. **ISS na Constituição e na lei**. 3^a Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BRAGHETTA, D. A. **Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito**. 1^a Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

CAMP, B. T. **The Play's the Thing: A Theory of Taxing Virtual Worlds**. In: *Hastings Law Journal*, vol. 59, 2007. Disponível em <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=980693>. Acesso em 10 de novembro de 2019.

CARVALHO, L. L. **Tributação de Games no Brasil: jogos virtuais e capacidade contributiva**. In: *Tributação de Bens Digitais e a Tributação de Games no Brasil*. 2018, São Paulo. Disponível: <<https://direitosp.fgv.br/evento/tributacao-de-bens-digitais-tributacao-de-games-brasil>>. Acesso em 20 de outubro de 2019.

CARRAZZA, R. A. **ICMS**. 13^a Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CASTRONOVA, E. **The Right to Play**. In: *New York Law School Law Review*, vol. 49, 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=733486>. Acesso em 10 de novembro de 2019.

CASTRONOVA, E. **Virtual Worlds: A First-Hand Account of Market and Society on the Cyberian Frontier**. In: *CESifo Working Paper Series*, n. 618, 2001. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=294828>. Acesso em 10 de novembro de 2019.

CEZAROTI, G. **ICMS no comércio eletrônico**. 1^a Ed. São Paulo: MP Editora, 2005.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DA SILVA, A. M. C.; DE ALMEIDA, M. Q.; MARTINS, V. T. P. **Computação, comércio eletrônico e prestação de serviços digitais: sua tributação pelo ICMS e ISS**. 1ª Ed. São Paulo: Almedina, 2017.

DIBBELL, J. **Invisible Play: Online Gold Farming and The Boundary Between Jobs and Games**. In: ExpressO, 2015. Disponível em: < https://works.bepress.com/julian_dibbell/1/>. Acesso em 20 de outubro de 2019.

HUANG, B. M. **Walking the Thirteenth Floor: The Taxation of Virtual Economies**. In: Yale Journal of Law and Technology, Connecticut, v. 17, n. 1, 2015. Disponível em: <<https://digitalcommons.law.yale.edu/yjolt/vol17/iss1/6>>. Acesso em 20 de outubro de 2019.

GRECO, M. A. **Internet e direito**. 1ª Ed. São Paulo: Dialética, 2000.

GUO, Y; BARNES, S. J. **Explaining Purchasing Behavior within Wold of Warcraft**. In: Journal of Computer Information Systems, v. 52:3, 2012. Disponível em: < <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/08874417.2012.11645555>>. Acesso em 10 de novembro de 2019.

LEDERMAN, L. **“Stranger than Fiction”: Taxing Virtual Worlds**. In: New York University Law Review, vol. 82, 2007. Disponível em: < https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=969984>. Acesso em 10 de novembro de 2011.

MACHADO, H. B. S. **Manual de direito tributário**. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MELO, J. E. S. **ICMS: teoria e prática**. 4ª Ed. São Paulo: Dialética, 2000.

MORAES, B. R. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

MONTEIRO, A. *et al.* **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PISCITELLI, T. *et al.* **Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios: Notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes.** 1^a. ed. São Paulo: InHouse Editora e Produtos Educacionais, v. 1, 2018.

PISCITELLI, T. *et al.* **Tributação da economia digital.** 1^a. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

SETO, T. P. **When is a Game Only a Game?: The Taxation of Virtual Worlds.** In: Loyola-LA Legal Studies Paper,. 24, 2008. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1220923>. Acesso em 20 de outubro de 2019.

TERANDO, W. D.; MENNECKE, B. E.; JANVIN, D. J.; DILLA, William M. **It's Just a Game, Or Is It? Real Money, Real Income, and Real Taxes in Virtual Worlds.** In: Communications of AIS, Vol. 19, 2007. Disponível em <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1022064> . Acesso em 10 de novembro de 2019.